

GRENZEN DER ANFECHTUNG
VON ÄNDERUNGSBESCHEIDEN IM
STEUERRECHT

nach §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO

Bernd Unterberger

1974



Digitized by the Internet Archive
in 2026

GRENZEN DER ANFECHTUNG
VON ÄNDERUNGSBESCHEIDEN IM
STEUERRECHT

nach §§ 232 Abs. 1 AO, 42 Abs. 1 FGO

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Bernd Unterberger

1973

Referent: Professor Dr. Spanner
Korreferent: Universitätsdozent Dr. Kloepper

Tag der mündlichen Prüfung: 16. Juli 1974



MEINEN ELTERN

INHALT

I. Einleitung	1
II. Die Eltern	2
III. Die Beziehung zwischen Eltern und Kindern	3
IV. Die Erziehung	4
V. Die Entwicklung des Kindes	5
VI. Die psychologische Entwicklung	6
VII. Die soziale Entwicklung	7
VIII. Die kulturelle Entwicklung	8
IX. Die geistige Entwicklung	9
X. Die körperliche Entwicklung	10
XI. Die sexuelle Entwicklung	11
XII. Die Entwicklung der Persönlichkeit	12
XIII. Die Entwicklung der Intelligenz	13
XIV. Die Entwicklung der Moral	14
XV. Die Entwicklung der Religion	15
XVI. Die Entwicklung der Kunst	16
XVII. Die Entwicklung der Wissenschaft	17
XVIII. Die Entwicklung der Technik	18
XIX. Die Entwicklung der Wirtschaft	19
XX. Die Entwicklung der Politik	20
XXI. Die Entwicklung der Gesellschaft	21
XXII. Die Entwicklung der Menschheit	22

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Literaturverzeichnis	VI
Abkürzungsverzeichnis	XXII
 <u>A. Einführung</u>	
I. Thema der Untersuchung	1
II. Gang der Untersuchung	2
 <u>B. Hauptteil</u>	
§ 1 Grundsätzliches zur Beschränkung der Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden	4
I. Sinn und Zweck der §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO	5
II. Anwendungsbereich	7
III. Bedeutung des Begriffs von Änderung und Abgrenzung gegenüber sinnverwandten Begriffen des Abgabenrechts	11
1. Begriffsabgrenzung der Änderung zur Zurücknahme, Ersetzung und Berichtigung	11
a) Die Zurücknahme	11
b) Änderung und Ersetzung	11
aa) Die Rechtsfigur des nur formellen Steuerbescheid ohne Regelungsinhalt	13
bb) Die Rechtsfigur der wiederholenden Verfügung	14
cc) Änderung und Ersetzung streitbefangener Steuerbescheide	18
c) Änderung und Berichtigung	20
2. Ändernde Verfügungen im Sinne des § 232 Abs.1 AO	23

§ 2 Umfang der Anfechtungsbeschränkung nach § 232 Abs. 1 AO	24
I. Welche Einwendungen kann der Steuerpflichtige gegen einen zu seinen Ungunsten ergehenden An- derungsbescheid erheben	24
1. Die Lösung des Problems in der Rechtspre- chung	25
a) Die Ansicht des Reichs- und Bundes- finanzhofes	25
b) Die abweichende Ansicht der Finanz- gerichte Berlin und Münster	28
2. Die Lösung des Problems in der Literatur	30
a) Die Überwiegende Ansicht	30
b) Die Ansicht von Raatz, Riewald und Steinberg	32
c) Die Ansicht von Martens, Söhn, Leusmann und Hermstädt	35
3. Eigene Ansicht	36
a) Einwendungsbeschränkungen aus dem Umfang der Rechts(Bestands-)kraft von Steuer- bescheiden	37
aa) Die rechtliche Einordnung des Steuer- bescheids	37
bb) Rechts(Bestands-)kraft von Steuer- bescheiden	41
α) Abriß des Meinungsstandes über die materielle Rechts(Bestands-) kraft von Steuerbescheiden	42
β) Die formelle Bestandskraft von Steuerbescheiden	47
γ) Die materielle Bestandskraft von Steuerbescheiden	49
δ) Materielle Rechts(Bestands-)kraft und Abänderbarkeit	59
ε) Bestandskraft und Tatbestands- wirkung	62
cc) Der Umfang der materiellen Bestands- kraft	63
a) Die Beziehungen zwischen bedingen- der und bedingter Rechtsfolge im Rahmen des Subsumtionsschlusses	65

p) Die syllogistische Abhängigkeit von Besteuerungsgrundlagen und Steuerbetrag	69
dd) Bestandskraft und Unselbständigkeit von Besteuerungsgrundlagen	74
b) Teilbarkeit von Steuerbescheiden	75
aa) Strukturelemente eines Steuerbe- scheids am Beispiel eines Einkommen- steuerbescheids	75
bb) Teilung des Steuerbescheids nur bei Wahrung der Sinnbeziehung von Beste- uerungsgrundlage und Steuerbetrag	77
4. Umfang der Aufhebungswirkung nach den ein- zelnen Änderungsvorschriften	82
a) § 92 Abs.2 AO	83
b) § 218 Abs.4 AO	84
c) § 35b GewStG	86
d) § 212b Abs.3 AO	88
e) Änderung wegen rückwirkender Tatbestands- wandlung	89
f) § 225a AO	90
g) § 222 Abs.1 Ziff.3 AO	91
h) § 222 Abs.1 Ziff.1 AO	93
i) § 225 AO	98
k) § 94 AO	102
5. Keine weitergehende Durchbrechung der Bestands- kraft durch die Möglichkeit des Nachschiebens von Gründen	105
6. Bestandskraft und Nichtigerklärung von Nor- men durch das Bundesverfassungsgericht; Be- rücksichtigung des Einwands der Verfassungs- widrigkeit einer dem unanfechtbaren Steuer- bescheid zugrunde liegenden Norm	108
a) Meinungsstand zum Verhältnis von § 79 Abs.2 Satz 2 BVerfGG zu § 232 Abs.1 AO und den Änderungsvorschriften	108
b) Eigene Stellungnahme	111
aa) Rechtsfrieden (Rechtsbeständigkeit) und Gerechtigkeit im Einzelfall als widerstreitende Interessen	112
bb) Schutzobjekt des § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG	114

cc)	Änderungsvorschriften erlauben keine Berücksichtigung des Einwands der Verfassungswidrigkeit	116
dd)	Keine Berücksichtigung des Einwands der Verfassungswidrigkeit im Rechtsbehelfsverfahren	117
7.	Zur Ansicht von Raatz, Riewald und Steinberg	120
a)	Die Garantie des effektiven Rechtsschutzes nach Art.19 Abs.4 GG	120
b)	Teilanfechtung von Steuerbescheiden im finanzgerichtlichen Verfahren	122
aa)	Bestimmung des Streitgegenstandes aus den Vorschriften der Finanzgerichtsordnung	125
bb)	Bestimmung des Streitgegenstandes aus den Grundsätzen über die Teilbarkeit von Steuerbescheiden	127
cc)	Bestimmung des Streitgegenstandes aus prozeßrechtlichen Grundsätzen	128
c)	Rechtsschutzbedenken aus der Gestaltung des Einspruchsverfahrens als "verlängertes Veranlagungsverfahren"	131
8.	Die Lösung des Problems der Besteuerung komplementärer Vorgänge und der widerstreitenden Steuerfestsetzungen	134
II.	Betragsmäßige Grenzen der Anfechtung von Änderungsbescheiden	139
1.	Die Ansicht von Rechtsprechung und Schrifttum	140
2.	Eigene Ansicht	141
III.	Zusammenfassung und Beurteilung der Ergebnisse (I-II)	142

	Seite
§ 3 Anwendbarkeit des § 232 Abs.1 AO bei einer zugunsten des Steuerpflichtigen ergangenen Änderung	146
I. Die Ansicht von Rechtsprechung und Schrifttum	147
1. Änderung nach § 222 Abs.1 Ziff.2 AO	147
2. Sonstige Änderungen unter Ausschluß des § 94 Abs.1 Ziff.1 AO	148
II. Eigene Ansicht	152
§ 4 Die Auswirkungen des § 232 Abs.1 AO auf die Entscheidung der Rechtsbehelfsbehörden	159
§ 5 Ausblick auf die Reform der Abgabenordnung (EAO 1969 und 1974)	164
I. Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte, § 334 Abs.1 EAO 1974 (§§ 232 Abs.1 AO, 330 Abs.1 EAO 1969)	164
II. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, §§ 153, 154 EAO 1974 (§§ 94, 222, 218 Abs.4 AO, Abs.2 Ziff.3 StAnpG; 176, 178 EAO 1969)	165
III. Die Regelung der widerstreitenden Steuerfestsetzungen, § 155 EAO 1974 (§§ 78 Abs.2 AO, 179 EAO 1969)	167
IV. Berichtigung von Rechtsfehlern, § 158 EAO 1974 (§ 181 EAO 1969)	168
<u>C. Zusammenfassung der Ergebnisse</u>	170

Literaturverzeichnis

- Baltzer, Andreas, Prozeßgegenstand, Streitgegenstand und
Klagebegehren im Steuerprozeß in: NJW
1966 S.1337
- Baring, Martin, Die Rechtskraft der Verwaltungsakte in:
NJW 1952 S.1073
- Barske, Kurt Der vorläufige Steuerbescheid in:
NWB F.2 S.2197
- Barske, Kurt und
Woerner, Lothar, Finanzgerichtsordnung, München 1966
- Becker , Enno, Die Reichsabgabenordnung, Komm., 7.Aufl.
Berlin 1930
- Erläuterungen zur Rechtsprechung in:StuW
1934 Teil I Sp.201
- Erläuterungen zur Rechtsprechung in: StuW
1938 Teil I Sp.101
- Becker-Riewald-Koch, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen
Bd.I (§§ 1-159 RAO, StAnpG, StSäumG),
bearbeitet von Koch, Karl, (§§ 1-46 RAO)
und Riewald, Alfred (§§ 47-159 RAO, StAnpG,
StSäumG), 9.Aufl. Köln-Berlin-Bonn-München
1963
- Bd.II (§§ 160-227 RAO), bearbeitet von
Koch, Karl, 9.Aufl. Köln-Berlin-Bonn-
München 1965
- Bd.III (§§ 228-259 RAO, FGO, Gesetze über
Finanzverwaltung), bearbeitet von Riewald,
Alfred, Köln-Berlin-Bonn-München 1968
- Berger, Emil, Der Steuerprozeß - Handbuch mit Kommentar
zum Rechtsmittelverfahren, München und
Berlin 1954
- Die Reichsabgabenordnung nach ihren Schwer-
punkten für die Praxis der Besitz- und
Verkehrssteuern, 4.Aufl. ab 1965, Straubing
- Erste Überlegungen zur FGO in: DStR 1966
S.3

- Bernatzik, Edmund, Rechtsprechung und materielle Rechtskraft, Wien 1886
- Gutachten über die Frage: Die Rechtskraft der Entscheidungen der Verwaltungsbehörden in: Verhandlungen des 26. Deutschen Juristentages, Bd.2, Berlin 1902
zitiert: Gutachten
- Beseler, Hans-Friedrich, Die Rechtskraft der Verwaltungsakte, Diss.Münster 1960
- Bettermann, Karl August, Verwaltungsakt und Richterspruch in: Gedächtnisschrift für Walter Jellinek, München 1955 S.361
- Die Beschwer als Klagvoraussetzung in: Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart, Heft 386/387, Tübingen 1970
- Birkholz, Hans, Probleme der Vorschrift des § 68 FGO in:DStR 1968 S.587
- v.Bodungen, Thilo, Rechtskraftdurchbrechung im Steuerrecht mittels Billigkeitserlasses nach § 131 AO, Diss. München 1968
zitiert: Rechtskraftdurchbrechung
- Blendke, Hans, Zum Begriff der Rechtskraft im Steuerrecht in: DStR 1959 S.224
- Böckenförde, Christoph, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, Berlin 1966
- Bötticher, Edward Kritische Beiträge zur Lehre von der materiellen Rechtskraft im Zivilprozeß, Berlin 1930
zitiert: Beiträge
- Boettcher, Ruth, Abgabenrecht als Teil des Verwaltungsrechts (Zugleich eine Besprechung des Kommentars zur RAO von Tipke-Kruse) in: StuW 1962 Sp.1
- Brockmann, Karl Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen und Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht, Diss. Köln 1964
- Bruns, Rudolf, "Funktionaler" und "instrumentaler" Gehalt der Gestaltungsrechte und Gestaltungs-klagerechte in: ZZP 78 S.278

- Bruns, Rudolf, Streifzüge durch die schwedische Rechtskraftlehre, Ein Vergleich mit Eduard Böttichers Beitrag zur aktuellen deutschen Rechtsauffassung in: Festschrift für Eduard Bötticher, Berlin 1969 S.77
- Bühler, Ottmar, Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd.1, 2.Aufl. Wiesbaden 1953
- Bühler, Ottmar und Strickrodt, Georg, Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd.1, 2.Halbbd. 3.Aufl., Wiesbaden 1959/60
- Bullinger, Martin, Zur Bestandskraft belastender Verwaltungsakte in: JZ 1963 S.466
- Coester, Robert, Die Rechtskraft der Staatsakte, München und Leipzig 1927
zitiert: Rechtskraft
- Coing, Helmut, Grundzüge der Rechtsphilosophie, Berlin 1930
- Czermak, Fritz, Zur Teilunanfechtbarkeit von VAe (Anmerkung zu BVerwG-Urt.v.27.1.1966 II C 191. 62, DVBl 1966, 691) in: DVBl 1967 S.214
- Delhey, Anfechtung von Berichtigungsbescheiden in: DStZ (A) 1943 S.154
- Deselaers, Johannes, Beschränkung der Anfechtung von Berichtigungsbescheiden durch § 234 AO in: Stuw 1956 Sp.379
- Döllerer, Georg, Von der Rechtsbeschwerde zur Revision in: StbJb 1966/67 S.451
- Dorndorf, Eberhard, Rechtsbeständigkeit von Entscheidungen und Wiederaufnahme des Verfahrens in der Freiwilligen Gerichtsbarkeit, Bielefeld 1969
- Echterhölzer, Rudolf, Die Rechtsprechung des BVerfG zum Steuerrecht in: BB 1962 S.771
- Ehlers, Hans, Neuordnung der Rechtskraft im Besteuerungsverfahren in: Stuw 1949 Sp.555
- Eisenberg, Ernst, Die Finanzgerichtsordnung und das Problem der Saldierung in: DB 1967 S.1238
- Nochmals: Aufhebung des Steuerbescheids oder Festsetzung der Steuer durch das Finanzgericht in: FR 1971 S.67

- Friesenhahn, Fritz, Über Begriffe und Arten der Rechtsprechung unter besonderer Berücksichtigung der Staatsgerichtsbarkeit nach dem GG und den westdeutschen Landesverfassungen, in: Festschrift für Richard Thome, Tübingen 1950
- Fuchs Zur materiellen Rechtskraft der Steuerbescheide in: DStZ (A) 1956 S.367
- Fuisting Der Rechtsschutz bei der Einkommensbesteuerung in Preußen in: Verw.Arch. Bd.4 (1896) S.293
- Gaul, Hans Friedhelm, Die Grundlagen des Wiederaufnahmerechts und die Ausdehnung der Wiederaufnahmegründe, Bielefeld 1956
- Geist, Günter, Die Wirkungen des § 232 Abs.1 AO und des § 42 Abs.1 FGO bei Feststellungsbescheiden im Sinne der §§ 214, 215 AO in: DStR 1968 S.723
- Giese, Friedrich und Plath, Helmuth, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Komm., Frankfurt 1973
- Goldschmidt, James, Der Prozeß als Rechtslage, Berlin 1925
- Gräber, Fritz, Die Bedeutung der BFH-Entscheidung zur Frage des Streitgegenstandes bei der Anfechtungsklage in: DStR 1968 S.491
- Grieger Urteilsanmerkung zu BFH-U.v.1.3.1966 I 259/64, BStBl 1966 III S.331 in: BB 1966 S.1015
- Grunsky, Wolfgang, Grundlagen des Verfahrensrechts, Bielefeld 1970
zitiert: Grundlagen
- Hahn, C., Die gesammelten Materialien zur Zivilprozeßordnung, Berlin 1880/1881
- Hartung, Hans, Die Beweislast im Steuerverfahren in: NJW 1959 S.1900
- Hauber, Bruno, Zur Teilentscheidung im Einspruchsverfahren in: DStZ (A) 1968 S.192
- Haueisen, Fritz, Die Änderung und Berichtigung von Steuerbescheiden in: NJW 1959 S.2137
- Verwaltungsverfahren und verwaltungsgerichtliches Verfahren in: DVBl 1962 S.881

- Hellwig, Konrad, Wesen und subjektive Begrenzung der
Rechtskraft, Leipzig 1901
- Henckel, Wolfram, Prozeßrecht und materielles Recht,
Göttingen 1970
- Hensel, Albert, Steuerrecht, 3.Aufl., Berlin 1927
- Herrmann, Carl, Berichtigungsveranlagung auf Grund einer
Entscheidung des Bundesfinanzhofes
in: FR 1955 S.398
- Herrnritt, Rudolf-Hermann, Grundlagen des deutschen Verwaltungs-
rechts, Tübingen 1921
- Hermstädt, Horst, Die Wiederaufrollung des ganzen Falles
in: Stuw 1963 Sp.145
- Hesse, Konrad, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bun-
desrepublik Deutschland, 5.Aufl., Karls-
ruhe 1972
zitiert: Grundzüge
- Hippe, Wolfgang, Die Änderung und Berichtigung von Steu-
erbescheiden in: NJW 1959 S.2137
- v.Hippel, Ernst, Untersuchungen zum Problem des fehler-
haften Staatsaktes, 2.Aufl., Berlin-
Göttingen-Heidelberg 1960
zitiert: Untersuchungen
- Höppner, Martin, Berichtigung rechtskräftiger Steuer-
bescheide im Falle der Nichtigerklärung
steuerlicher Rechtsnormen in: BB 1967
S.75
- Hoffmann Anmerkung zu OMF München-Urt.v.13.6.1950,in:
FR 1950 S.216
- Horn, Arthur, Das Klagbegehren im finanzgerichtlichen
Verfahren in: StKonRep 1972 S.405
- Hübschmann-Hepp-
Spitaler Kommentar zur Reichsabgabenordnung,
Finanzgerichtsordnung und den Nebenge-
setzen, bearbeitet von Paulick, Heinz,
Hübner, Engelbert, Schwarz, Otfried,
v.Wallis, Hugo, List, Heinrich, Spanner,
Hans, 1.-6.Aufl., Köln 1951/71, Lfg 73,
Stand Febr.1973

- Ipsen, Hans, Widerruf gültiger Verwaltungsakte,
Hamburg 1932
zitiert: Widerruf
- Jahn Widersprechende Steuerfestsetzungen
in: Stuw 1930 Teil I Sp.205
- Jauernig, Ottmar, Materielles Recht und Prozeßrecht
in: JuS 1971 S.329
- Jellinek, Walter, Verwaltungsrecht, 3.Aufl., Offenburg
1931, Nachtrag 1950
- Jesch, Dietrich, Die Bindung des Zivilrichters an Ver-
waltungsakte, Erlangen 1956
- Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen
in rechtstheoretischer und verfassungs-
rechtlicher Sicht in: AöR Bd.82 (1957)
S.169
- Jessen, Uwe, Festsetzung der Steuern durch das FG
in: BB 1970 S.339
- Kapp Zusammentreffen von Einkommensteuer
und Schenkungssteuer in: DStZ 1941 S.517
- Keidel, Fritz, Freiwillige Gerichtsbarkeit, Komm.,
9.Aufl., München und Berlin 1967
- Klein, Friedrich, Zum Problem der materiellen Rechtskraft
im Steuerrecht in: Verw.Arch. Bd.45
(1940) S.49
- Kloß, R., Rechtskraft in Steuersachen in: Stuw 1925
Sp.13 und 217
- Kötter Die Änderung von Steuerbescheiden gemäß
§ 94 AO in: NWB F. 2 S.1787
- Kohler, J., Prozeß als Rechtsverhältnis, Mannheim 1888
- Kopp, Friedrich, Die Heilung von Verfahrensmängeln und das
Nachschieben von Gründen im Verwaltungs-
prozeß in: Verw.Arch. Bd.61 (1970) S.319
- Zur Zulässigkeit einer Saldierung im
Erschließungsbeitragsrecht in: BayVBl
1970 S.281
- Kormann, Karl, Beziehungen zwischen Justiz und Verwal-
tung in: JöR Bd.7 (1913) S.1

- Kormann, Karl, System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte, Berlin 1910
zitiert: System
- Besprechung von Friedrich Steins "Grenzen und Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung" in: AöR Bd.30 (1939) S.253
- Kruse, Heinrich Wilhelm, Folgerichtigkeit der logisch-systematischen Auslegung in: Stuw 1958 Sp.145
- Der Streitgegenstand bei Teilerledigung des Rechtsmittels in: FR 1961 S.191
- Nochmals: Der Streitgegenstand bei Teilerledigung eines Rechtsmittels - Erwiderung - in: FR 1962 S.179
- Steuerrecht, Allgemeiner Teil, 2.Aufl., München 1971
zitiert: Steuerrecht
- Kühn, Herbert, Die Rechtskraft in Steuersachen, Berlin 1931
- Kühn, Rolf, Abgabenordnung, Komm., 7.Aufl., Stuttgart 1963
- Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Komm., 9.Aufl., Stuttgart 1968
- Kühn, Rolf und Kutter, Heinz, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Nebengesetze, Komm., 10.Aufl., Stuttgart 1970
- Labus Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofes v.7.10.1964 I 286/62 U in: BB 1965 S.191
- Larenz, Karl, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2.Aufl., Berlin, Göttingen, Heidelberg, 1969
zitiert: Methodenlehre
- Latzel, Dieter, Die Wirkung für nichtig erklärter Steuerrechtsnormen auf bestehende Verwaltungsakte, Berlin 1971
zitiert: Wirkung
- Laux, Joachim Zum Verhältnis des § 79 BVerfGG zu § 222 AO - Geht § 79 BVerfGG dem § 222 AO als lex specialis vor? in: Stuw 1957 Sp.293

- Lechner, Hans, Kommentar zum BVerfGG, 2.Auflage,
München 1967
- Leingärtner, Wilhelm Die materielle Rechtskraft der Steuer-
entscheidungen und die Folgeänderung
nach § 218 Abs.4 AO in: DStR 1967 S.591
- Leipholz, Gerhard und
Rupprecht, Reinhard, Rechtsprechungskommentar zum BVerfGG,
Köln 1968
- Leise, Horst und
Palert, Rolf-Dieter, Kommentar zur Finanzgerichtsordnung,
Wiesbaden 1972
- Lent, Friedrich und
Jauernig, Ottmar Zivilprozeßrecht, Lehrbuch, 15.Aufl.,
München 1970
- Löhlein, Roland, Rechtsauslegung oder Rechtsschöpfung?
Kritische Anmerkungen zu dem BFH-U.v.
28.9.1963 IV 351/60 in: StuW 1964 Sp.265
- Loening, Edgar, Die Rechtskraft verwaltungsgerichtlicher
Urteile, Verw.Arch. Bd.7 (1899) S.1
- Loose, Gerhard, Das Klagensystem der Finanzgerichts-
ordnung in: BB 1966 S.243
- Der Entwurf der neuen Abgabenordnung
in: DStZ (A) 1971 S.169
- Leusmann, Wolfgang, Rechtskraftprobleme im Steuerrecht,
in: StLex 2a, §§ 93-96 S.1
- v.Mangoldt, Hermann und
Klein, Friedrich, Das Bonner Grundgesetz, Bd.I 2.Aufl.,
Berlin und Frankfurt 1957
- Maiwald, Joachim, Anwendbarkeit für verfassungswidrig er-
klärte Steuergesetze in: BayVBl 1970
S.90
- Martens, Joachim, Rechtsschutz gegen ablehnende Zweit-
bescheide in: DVBl 1963 S.914
- Normenvollzug durch Verwaltungsakt und
Verwaltungsvertrag in: AöR Bd.89 (1964)
S.429
- Der Umfang der Bestandskraft von Steuer-
bescheiden in: StuW 1965 Sp.625
- Die rechtliche Wirkungsweise des Steuer-
verwaltungsaktes in: StuW 1965 Sp.569

- Martens, Joachim, Fehlerhafte Nebenbestimmungen im Verwaltungsprozeß in: DVBl 1965 S.428
- Der Streitgegenstand im Steuerprozeß in: Stuw 1966 Sp.690
- Die Änderung des angefochtenen Bescheids nach Rechtshängigkeit in: Stuw 1968 Sp.53
- Steuerprozeß oder Steuerfestsetzungsverfahren in: FR 1968 S.361
- Mattern, Gerhard und Reichsabgabenordnung, Komm., Bonn 1964
Meßmer, Jurt,
- Maunz-Dürig Kommentar zum GG, bearbeitet von Maunz, Theodor, Dürig, Günther, Herzog, Roman, 1.-12.Lfg., München 1971
- Maunz, Theodor - Sigloch, Kommentar zum BVerfGG, Lfg.1-3, Stand
Heinrich - Bleibtreu, Okt.1972, München 1972
Bruno - Klein, Franz
- Mayer, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht, Erster Bd. 3.Aufl., München und Leipzig 1924
- Mayer-Wegelin, Eberhard, Zur Zulässigkeit einer Teileinspruchsentscheidung im Vorverfahren in: StB 1970 S.64
- Mendelsohn-Bartholdy, Grenzen der Rechtskraft, Leipzig 1900
Albrecht,
- Menger, Christian-Höchststrichterliche Rechtsprechung zum
Friedrich, Verwaltungsrecht in: Verw.Arch.Bd.53 (1962) S.281
- Menger, Christian-Höchststrichterliche Rechtsprechung zum
Friedrich und Erichsen, Verwaltungsrecht in: Verw.Arch.Bd.59 (1968) S.182 und 288
Hans-Uwe,
- Millach Nochmals: Fehlerrückmeldung durch die Aufsichtsbehörde, Schlußwort in: FR 1957 S.461
- Mittelbach, Rolf, Probleme der gerichtlichen Entscheidung über laufend veranlagte Steuern in: DStR 1966 S.392
- Müffelman, Herbert, Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile, Berlin 1965
zitiert: Grenzen

- Mulert, Max Die Rücknahme unanfechtbarer belastender Verwaltungsakte, Diss. München 1970
- Niemann, Engelhard, Der Steuerverwaltungsakt in: VjSchrStf 1930 S.173
- Grenzen der Rechtskraft im Steuerrecht in: Verw.Arch. Bd.40 (1935) S.130
- Niemeyer, Gisela, Zum Verhältnis der §§ 94 und 234 bei Änderung eines nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO berichtigten Steuerbescheids in: DStZ (A) 1958 S.285
- Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden, Düsseldorf 1962
- Das Dispositionsrecht des Klägers während des finanzgerichtlichen Verfahrens in DStR 1967 S.180
- Ott Widerstreitende Steuerfestsetzungen insbesondere bei Grunderwerbsteuer und Erbschaftssteuer in: StWW 1935 Teil I Sp.573
- Pagenstecher, Max, Zur Lehre von der materiellen Rechtskraft, Berlin 1905
- Paulick, Heinz, Bindungsprobleme im Steuerrecht in: StbJb 1964/65 S.351
- Forzner, Konrad, Die Arbeit an der Steuerreform in: FR 1973 S.55
- Raatz Umfang der Wiederaufrollung von Steuerbescheiden - Zum Anwendungsbereich des § 234 AO in: DB 1962, Beilage Nr.7 S.1
- Radbruch, Gustav, Rechtsphilosophie, 5.Aufl. (bearbeitet von E.Wolf) Stuttgart 1956
- Redeker, Konrad und v.Oertzen, Hans-Joachim, Verwaltungsgerichtsordnung, Komm., 4.Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1971
- Reinisch, Günther, Beweislast und Vermutung im Steuerrecht in: BB 1963 S.1107
- Reiter, Bruno, Probleme der Änderung von Steuerbescheiden in: DStZ (A) 1964 S.17
- Rettig, Günther, Bedeutung der Nichtigerklärung einer Norm für die Änderung eines Steuerbescheids in: FR 1963 S.458

- Rössler, G., Das Wahlrecht des Klägers nach § 66 FGO
in: DStZ (A) 1968 S.256
- Die Änderung des angefochtenen Bescheids
während eines Rechtsbehelfsverfahrens
in: NWB F.2 S.2305
- Rosenberg, Leo und
Schwab, Karl Heinz, Lehrbuch des deutschen Zivilprozess-
rechts, 10.Aufl., Berlin und München
1970
zitiert: Lehrbuch
- Rudloff Bindung der Finanzverwaltung an Ent-
scheidungen anderer Behörden und Steu-
ergeheimnis in: DStZ (A) 1961 S.65
- Saladin, Peter, Der Widerruf von Verwaltungsakten,
Basel 1960
- Sauer, Otto, Berichtigung von Steuerbescheiden
zugunsten des Steuerpflichtigen bei
Verfassungswidrigkeit der einschlägi-
gen Steuergesetze in: StWW 1962 Sp.579
- Savigny, Friedrich Carl, System des heutigen römischen Rechts,
6.Bd., Berlin 1847
- Schimmel, Manfred, Die Entscheidung des Finanzgerichts
bei teilweiser Rechtswidrigkeit des
angefochtenen Verwaltungsakts in:
FR 1967 S.294
- Schmidt, Hans, Bindung des Zivilrichters an Vorent-
scheidungen anderer Gerichte und Be-
hörden, Berlin 1927
- Schmidt, Ludwig, Die Zweigstellensteuer für Wareneinzel-
handelsunternehmen in: BB 1965 S.1221
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno
und Klein, Franz, Kommentar zum Grundgesetz für die Bun-
desrepublik Deutschland, 2.Aufl.,
Neuwied und Berlin 1969
- Schröcker Berichtigung und Änderung behördlicher
Bescheide in: NJW 1968 S.2085
- Schwab, Karl Heinz, Die Bedeutung der Entscheidungsgründe
in: Festschrift für Edward Bötticher,
Berlin 1969
zitiert: Entscheidungsgründe
- Schwarz, Gottfried, Der steuerliche Rechtsschutz nach der
FGO vom 6.10.1965 in: DStR 1966 S.58

- Mulert, Max Die Rücknahme unanfechtbarer belastender Verwaltungsakte, Diss. München 1970
- Niemann, Engelhard, Der Steuerverwaltungsakt in: VjSchrStF 1930 S.173
- Grenzen der Rechtskraft im Steuerrecht in: Verw.Arch. Bd.40 (1935) S.130
- Niemeyer, Gisela, Zum Verhältnis der §§ 94 und 234 bei Änderung eines nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO berichtigten Steuerbescheids in: DStZ (A) 1958 S.285
- Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden, Düsseldorf 1962
- Das Dispositionsrecht des Klägers während des finanzgerichtlichen Verfahrens in DStR 1967 S.180
- Ott Widerstreitende Steuerfestsetzungen insbesondere bei Grunderwerbsteuer und Erbschaftssteuer in: StuW 1935 Teil I Sp.573
- Pagenstecher, Max, Zur Lehre von der materiellen Rechtskraft, Berlin 1905
- Paulick, Heinz, Bindungsprobleme im Steuerrecht in: StbJb 1964/65 S.351
- Porzner, Konrad, Die Arbeit an der Steuerreform in: FR 1973 S.55
- Raatz Umfang der Wiederauflösung von Steuerbescheiden - Zum Anwendungsbereich des § 234 AO in: DB 1962, Beilage Nr.7 S.1
- Radbruch, Gustav, Rechtsphilosophie, 5.Aufl. (bearbeitet von E.Wolf) Stuttgart 1956
- Redeker, Konrad und v.Oertzen, Hans-Joachim, Verwaltungsgerichtsordnung, Komm., 4.Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1971
- Reinisch, Günther, Beweislast und Vermutung im Steuerrecht in: BB 1963 S.1107
- Reiter, Bruno, Probleme der Änderung von Steuerbescheiden in: DStZ (A) 1964 S.17
- Rettig, Günther, Bedeutung der Nichtigerklärung einer Norm für die Änderung eines Steuerbescheids in: FR 1963 S.458

- Rössler, G., Das Wahlrecht des Klägers nach § 66 FGO in: DStZ (A) 1968 S.256
- Die Änderung des angefochtenen Bescheids während eines Rechtsbehelfsverfahrens in: NWB F.2 S.2305
- Rosenberg, Leo und Schwab, Karl Heinz, Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts, 10.Aufl., Berlin und München 1970
zitiert: Lehrbuch
- Rudloff Bindung der Finanzverwaltung an Entscheidungen anderer Behörden und Steuergeheimnis in: DStZ (A) 1961 S.65
- Saladin, Peter, Der Widerruf von Verwaltungsakten, Basel 1960
- Sauer, Otto, Berichtigung von Steuerbescheiden zugunsten des Steuerpflichtigen bei Verfassungswidrigkeit der einschlägigen Steuergesetze in: StUW 1962 Sp.579
- Savigny, Friedrich Carl, System des heutigen römischen Rechts, 6.Bd., Berlin 1847
- Schimmel, Manfred, Die Entscheidung des Finanzgerichts bei teilweiser Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts in: FR 1967 S.294
- Schmidt, Hans, Bindung des Zivilrichters an Vorentscheidungen anderer Gerichte und Behörden, Berlin 1927
- Schmidt, Ludwig, Die Zweigstellensteuer für Wareneinzelhandelsunternehmen in: BB 1965 S.1221
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno und Klein, Franz, Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 2.Aufl., Neuwied und Berlin 1969
- Schröcker Berichtigung und Änderung behördlicher Bescheide in: NJW 1968 S.2085
- Schwab, Karl Heinz, Die Bedeutung der Entscheidungsgründe in: Festschrift für Eduard Böttcher, Berlin 1969
zitiert: Entscheidungsgründe
- Schwarz, Gottfried, Der steuerliche Rechtsschutz nach der FGO vom 6.10.1965 in: DStR 1966 S.98

- Skibbe, Manfred, Erstattung der Zusatzumsatzsteuer nach
einer Betriebsprüfung in: BB 1959 S.1206
- Söhn, Hartmut, Änderung von Steuerbescheiden und wieder-
holende Verfügung in: StuW 1969 Sp.217
- Teilbarkeit von Verwaltungsakten, die
auf eine Geldleistung gerichtet sind
in: Verw.Arch.Bd.60 (1969) S.64
- Anmerkung zum Urteil des BVerwG v.
5.3.1971 VII C 44.68 in: FR 1971 S.584
- Spanner, Hans, Probleme des Streitgegenstandes im
finanzgerichtlichen Verfahren in: StuW
Bd.23 (1967/68) S.173
- Probleme der Finanzgerichtsordnung in:
StuW 1969 Sp.11
- Speich, Günter, Rückwirkender Wegfall von Tatbestands-
merkmalen in: NWB F.2 S.151
- Grenzen der Anfechtung von Bescheiden
in: NWB F.2 S.1725
- Spitaler, Armin, Die Rechtslage nach den Urteilen des Bun-
desverfassungsgerichts zur Gewerbesteuer
und zu den Arbeitsverträgen zwischen Ehe-
gatten in: BB 1962 S.421
- Zur Anfechtbarkeit von Änderungsbeschei-
den in: BB 1963 S.132
- Steinberg, Rüdiger, Die Kompensation im Steuerrecht, Diss.
Göttingen 1969
zitiert: Kompensation
- Stieler, Karl, Rechtsirrtum als offenbare Unrichtigkeit
in: StuW 1949 Sp.855
- Teichner, Karl, Ist § 234 entbehrlich? in: DStR 1965 S.404
- Thomas, Heinz und
Putzo, Hans, Zivilprozeßordnung mit Gerichtsverfassungs-
gesetz und den Einführungsgesetzen, Komm.,
6.Aufl., Berlin 1972
- Tipke, Klaus, Über Bestandskraft in: StuW 1960 Sp.809
- Anmerkung zu BFH-Urt.v.13.11.1964 VI 129/
63 U, BStBl III 1965, 203 in: FR 1965
S.203

- Tipke, Klaus, An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht in: StKonRep 1965 S.204
- Gesamtaufrollung nicht verfassungswidrig in: FR 1966 S.66
- Zur Reform der Reichsabgabenordnung in: FR 1971 S.69
- Tipke, Klaus und Kruse, Wilhelm, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen Komm., 2.-5.Aufl., Köln 1965/72, 1.-12. Lfg., Stand Dez.1972
- Tuckenbrodt, Helmut, Die Berichtigung in der AO-Reform in: BB 1970 S.615
- v.Turreg Feststellungswirkung und Rechtskraft in: JR 1950 S.432
- Ule, Carl Hermann, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 2.Aufl., Bd.1, 2.Halbbd. Köln, Berlin, Bonn, München 1962
- Verwaltungsreform als Verfassungsvollzug, Recht im Wandel, Festschrift Hundertfünfzig Jahre Carl Heymanns Verlag KG, Köln, Berlin, Bonn, München 1965 S.72
- Vogel, Klaus, Die Berichtigungsveranlagung - Systematischer Kommentar zu § 222 AO, Heft 41 der Schriftenreihe "Der Rechts- und Steuerdienst", Köln 1959
zitiert: Berichtigungsveranlagung
- Empfiehlt sich eine Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das Allgemeine Verwaltungsrecht und welche sonstigen Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen? Verhandlungen des 46. Deutschen Juristentages, Bd.I (Gutachten), Teil 5, München und Berlin 1966
zitiert: Gutachten
- Berichtigung von Steuerbescheiden nach Erlaß eines rechtskräftigen steuergerichtlichen Urteils in: DStR 1966 S.388
- Wach, Adolf, Handbuch des Deutschen Civilprozeßrechts, Leipzig 1885

- Wacke, Gerhard, Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, Reihe Steuerrecht im Rechtsstaat, Düsseldorf 1966
- Wernicke, Konrad Georg, Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Hamburg 1950 ff, Stand: 30.Lfg. (Dez. 1972)
- Westerhoff Unklare Rechtsgestaltungen in ihrer Bedeutung für das Steuerrecht, Düsseldorf 1959
- Wieczorek, Bernhard, Zivilprozeßordnung und Gerichtsverfassungsgesetz, Komm., (Handausgabe), 2.Aufl., Berlin 1966
- Windscheid, Bernhard, Lehrbuch des Pandektenrechts, Stuttgart 1879
- Woerner, Lothar, Das Verhältnis des § 94 Abs.1 Ziff.2 AO zu den §§ 222-224 AO in: DStR 1964 S.346
- Die Begriffe Zurücknahme, Änderung und Berichtigung von Verwaltungsakten im Steuerverfahrensrecht in: DStR 1965 S.408
- Urteilsanmerkung zu BFH, BStBl 1966 S.331 und zur Urteilsanmerkung von Grieger in: BB 1966 S.1075
- Die Änderung, Ersetzung und Berichtigung von Steuerbescheiden in: BB 1969 S.1391
- Die Zurücknahme und Änderung von Steuerwaltungsakten, 3.Aufl., Köln 1971 zitiert: Zurücknahme
- Die Änderung von Steuerbescheiden während eines gerichtlichen Verfahrens in: BB 1973 S.515
- Wolff, Hans Julius, Verwaltungsrecht I, 8.Aufl., München 1971
- Wragge, Werner, Die Rechtskraft des Steuerbescheid, Diss. Heidelberg, Zeulenroda 1937
- Zeuner, Albrecht, Die objektiven Grenzen der Rechtskraft im Rahmen rechtlicher Sinnzusammenhänge, Tübingen 1959 zitiert: Grenzen der Rechtskraft
- Ziemer, Herbert, Die Aufgaben des Finanzgerichtsverfahrens (III) in: FR 1969 S.253

- | | |
|--|--|
| Ziener, Herbert, | Schlußwort in: FR 1970 S.69 |
| Ziener, Herbert und
Birkholz, Hans, | Finanzgerichtsordnung, Komm., 2.Aufl.,
München 1970 |
| Ziener, Herbert und
Haarmann, Hans, | Einspruch, Beschwerde und Klage in
Steuersachen, Bd.II, Bonn und München
1971 |
| Zitzlaff | Fragen der Reichsabgabenordnung in:
StuW 1936 Sp.475 |
| Zschake, Rudolf, | Die Rücknahme rechtswidrig belastender
Verwaltungsakte der Leistungsverwaltung
in: DVBl 1962 S.322 |

Abkürzungsverzeichnis

A	Anmerkung
a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angeführten Orte
Abs.	Absatz
a.F.	alter Fassung
ÄndG.	Änderungsgesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
ÄRR	Archiv des öffentlichen Rechts (Z)
Art.	Artikel
Auf1.	Auflage
BayVBl	Bayerische Verwaltungsblätter (Z)
BB	Der Betriebsberater (Z)
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGB1	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
B.-R.-K.	Becker-Riewald-Koch (vgl. Literatur- verzeichnis)
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation

DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Z)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Z)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Z)
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt (Z)
EA0	Entwurf zur Abgabenordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
Erl.	Erläuterung
EstG	Einkommensteuergesetz
F.	Fach
f.	der nächstfolgende
ff.	die nächstfolgenden
FG	Finanzgericht
FG0	Finanzgerichtsordnung
FN	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Z)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrEstG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
Halbbd.	Halbband
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
h.M.	herrschende Meinung
H.-H.-Sp.	Hübschmann-Hepp-Spitaler (vgl. Literaturverzeichnis)
i.d.F.	in der Fassung
insb.	insbesondere
i.S.	im Sinne
JUS	Juristische Schulung (Z)
JZ	Juristenzeitung (Z)
Komm.	Kommentar
M.-O.	Maunz-Dürig (vgl. Literaturverzeichnis)
M.-M.	Mattern-Mehmer (vgl. Literaturverzeichnis)
n.F.	neue Fassung

NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Z)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Z)
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzhof
OVG	Oberverwaltungsgericht
RAO	Reichsabgabenordnung
RdF	Reichsminister der Finanzen
RdNr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsfinanzhofes
RGBl	Reichsgesetzblatt
Rsp.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
sog.	sogenannt(e)
s.o.	siehe oben
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Z)
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
Stlex	Steuerlexikon
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StKonRep	Steuerkongreßreport
StuW	Steuer und Wirtschaft (Z)
s.u.	siehe unten
T.-K.	Tipke-Kruse (vgl. Literaturverzeichnis)
Urt.	Urteil
u.U.	unter Umständen
v.	vom
Verw.Arch.	Verwaltungsarchiv (Z)
vgl.	vergleiche
VjSchrStF	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht (Z)
Vorb.	Vorbemerkung

VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
Z	Zeitschrift
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozeß (Z)

A. EINLEITUNG

I. Thema der Untersuchung

Gesetzesvollzug durch die Verwaltung hat stets die verbindliche Feststellung von Rechtsfolgen zum Ziel, im Abgabenrecht die Zahlung einer bestimmten Geldsumme durch ein Rechtssubjekt. Der Steuerverwaltungsakt umfaßt dabei alle Willensäußerungen der jeweils berufenen Behörde gegenüber dem Steuerpflichtigen, die dem Zwecke dienen, steuerlich bedeutsame Pflichten aufzuerlegen und Rechte zu verleihen. Mit Erlaß des Steuerbescheids, dem Hauptanwendungsfall des Steuerverwaltungsaktes, ist aber nicht notwendig das letzte Wort in eadem rem gesprochen. Abgesehen von der Befugnis des Steuerpflichtigen, gegen Akte der Exekutive den Rechtsweg zu den Gerichten zu beschreiten, um eine mit vorrangiger Verbindlichkeit ausgestattete, abweichende Rechtsfolge zu erstreiten, sah sich der Gesetzgeber veranlaßt, einem vielfältige Fehlerquellen bergenden Massenverfahren, wie man das Steuerverfahren mit Fug und Recht nennen kann, ein System von Änderungsvorschriften beizufügen, das den Finanzbehörden die Möglichkeit eröffnet, dem öffentlichen Interesse an der Beseitigung fehlerhafter Steuerbescheide in gewissem Rahmen Genüge zu tun. Erläßt das Finanzamt nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des ersten Bescheids einen Änderungsbescheid zuungunsten des Steuerpflichtigen, so handelt es sich auch hierbei wiederum um einen gerichtlich angreifbaren Akt. Innerhalb dieses Rechtsschutzverfahrens kann aber nicht schlechthin der Umstand ignoriert werden, daß zwischen den Beteiligten bereits eine unanfechtbare Regelung des nämlichen Steuerfalles existiert hat. Zwar tangiert, soviel kann, auch ohne der Untersuchung vorzugreifen, gesagt werden, der Änderungsbescheid die Maßgeblichkeit des ersten Bescheids, aber eben nur insoweit, als dieser geändert wird. Dem korrespondierend bedarf auch das Rechtsschutzverlangen des Steuerpflichtigen einer Limitierung, wie §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO erhellen. Art und Umfang der Beschränkung werden vom Gesetz offen gelassen, sie müssen demnach aus allgemeinen Grundsätzen hergeleitet werden. Denkbare Einschränkungen

können sich aus dem ursprünglich festgesetzten Steuerbetrag, aber auch aus den nicht geänderten Feststellungen des Erstbescheids ergeben. Die letztere hätte weitreichende Folgen, weil sie dem Steuerpflichtigen verwehrte, einen ihm entstandenen Nachteil mittels solcher Einwendungen wieder auszugleichen, die sich gegen nicht geänderte Feststellungen der ersten Veranlagung richteten. Zentraler Punkt der Untersuchung ist daher die dogmatische Einordnung der faktischen Beschränkungsmöglichkeiten, die Frage, welches Rechtsinstitut geeignet ist, die Maßgeblichkeit von Staatsakten generell und von Steuerbescheiden im besonderen zwischen den beteiligten Rechtssubjekten zu sichern und inwieweit eine Bindung besteht.

II. Gang der Untersuchung

Eine Arbeit, die Untersuchungen zur Frage der Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden zu liefern verspricht, beginnt füglich mit einer Bestimmung ihres Gegenstandes. Im Mittelpunkt des § 1 steht daher die Frage nach der Bedeutung der Änderung, insbesondere dem Verhältnis von ursprünglichem Bescheid und Änderungsbescheid, sowie die Abgrenzung zu sinnverwandten Begriffen des Abgabenrechts. Auf dieser Klarstellung aufbauend kann das vielschichtige Problem des Umfangs der Anfechtungsbeschränkung (§ 2) in Angriff genommen werden. Dabei sind die Erörterungen über die eventuell bestehenden Beschränkungen der Einwendungsbefugnis voranzustellen, weil sich aus ihnen Folgerungen auch für die betragsmäßigen Schranken ergeben können, nicht aber umgekehrt. Die Lösung der anstehenden Frage, das zeigt schon die Vielzahl der von Rechtsprechung und Literatur vorgetragenen Gesichtspunkte, kann nur in größerem Zusammenhang gesehen werden. Ihre Grundlagen reichen von der rechtlichen Einordnung des Steuerbescheids über die Beziehungen zwischen Besteuerungsgrundlage und Steuerbetrag, der Teilbarkeit des Steuerbescheids, der Reichweite der Aufhebungswirkung bei den einzelnen Änderungsvorschriften bis zum Problem der Teilanfechtung desselben. Hierbei ist wesentlich, eine Konvergenz

herzustellen, weil alle genannten Aspekte, wie zu zeigen sein wird, in einem inneren Zusammenhang stehen.

Inwieweit §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO auch dem Rechtsschutzbegehren des Steuerpflichtigen bei einer zu seinen Gunsten ergangenen Änderung entgegenstehen, wenn er eine weitergehende Herabsetzung durchsetzen will, wird im Anschluß daran (§ 3) zu prüfen sein.

Von praktischer Wichtigkeit für die Entscheidung der Rechtsbehelfsbehörden ist schließlich die in § 4 behandelte Frage nach den Auswirkungen der Anfechtungsbeschränkung, d.h., wie ein die Grenzen der Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden mißachtender Antrag zu behandeln ist.

Im Zeichen wachsender Reformbestrebungen auf dem Gebiet des Steuerrechts harrt auch eine neue Abgabenordnung, allerdings nicht erst seit gestern, der Verabschiedung. Die Arbeit wäre daher unvollständig, würde sie jeden Blick auf die vorliegenden Entwürfe vermissen lassen (§ 5). Neben der Darstellung der hier interessierenden zukünftigen Regelungen sollen auch einige kritische Anmerkungen angebracht werden, sofern Divergenzen mit den in der Untersuchung gefundenen Ergebnissen auftreten.

B. Hauptteil

§ 1 Grundsätzliches zur Beschränkung der Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden

Ausgangspunkt für die Abänderung von Steuerverwaltungsakten sind die §§ 92 Abs.1 und 93 Abs.1 AO. Vor der Bekanntgabe¹ ist der Steuerverwaltungsakt zwar erlassen, jedoch als behördeninterner Akt noch nicht nach außen wirksam; er entfaltet keinerlei Bindungswirkung und kann daher von der erlassenden Finanzbehörde jederzeit zurückgenommen, geändert oder ersetzt werden.

Ist ein Steuerverwaltungsakt dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben worden, dann ist eine Änderung, vom Fall des § 92 Abs.2 AO abgesehen, nur noch unter den Voraussetzungen der §§ 93 ff AO zulässig. Grundsatz ist danach die freie Abänderbarkeit, wenn die Behörde die Verfügung nachträglich für ungerechtfertigt erachtet. Wesentliche Bedeutung kommt aber der in § 93 Abs.1 AO verankerten Vorbehaltsklausel zu, nach der dies nur gilt, "soweit in den §§ 94 bis 96 oder sonst in den Steuergesetzen nichts Abweichendes bestimmt ist". Diese Vorbehaltsbestimmungen engen die Möglichkeiten der Abänderung sehr stark ein, wodurch die Regel des § 93 Abs.1 AO zur Ausnahme geworden ist². Der Grundsatz der Unabänderbarkeit entspricht der für Steuerbescheide seit je her anerkannten

1 § 91 Abs.1 AO; nach allgemeiner Ansicht ist ein Steuerverwaltungsakt bekanntgegeben, wenn er mit Willen der Behörde demjenigen zugegangen ist, für den er seinem Inhalt nach bestimmt war, vgl. z.B. BFH-Urt.v.8.3.1967 VI R 180/66, BStBl 1967 III S.517.

2 Tipke in Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, 2.-5.Auflage 1965/72, 1.-12.Lfg., Stand Dezember 1972, A 5 zu § 93 AO; Woerner, Die Zurücknahme und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 3.Aufl. (1971), S.9; v.Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, 1.-6.Aufl., 1951/71, Lfg.73, Stand Febr.1973; vgl. auch die amtliche Begründung zum Entwurf der RAD, Verhandlungen der Nationalversammlung 1919-20, Bd.338, Drucksache Nr.759, S.577 (583).

These, daß die Änderung aus Gründen der Rechtssicherheit nur ausnahmsweise gestattet sein darf¹. In einer Vielzahl von Fällen muß dennoch von der Möglichkeit der Abänderung Gebrauch gemacht werden, was aus der Eigenart der Steuerbescheide, die in einem Massenverfahren ergehen, zu erklären ist². Die Änderungsbescheide sind, ebenso wie die ursprünglichen Bescheide, mit den ordentlichen Rechtsbehelfen anfechtbar³. Der Umfang der Anfechtbarkeit ist aber im Einspruchsverfahren durch § 232 Abs.1 AO und im Klagverfahren durch § 42 Abs.1 FGO eingeschränkt, wenn es sich bei dem geänderten Verwaltungsakt um einen unanfechtbaren Bescheid der in § 229 AO bezeichneten Art gehandelt hat⁴.

I. Sinn und Zweck der § 232 Abs.1 AO, § 42 Abs.1 FGO

Die Vorschrift des § 232 Abs.1 AO steht im ersten Unterabschnitt "Zulässigkeit der Rechtsbehelfe" des dritten Abschnitts "Außergerichtliche Rechtsbehelfe" der Abgabenordnung und lautet:

"Verfügungen, die unanfechtbare Verfügungen der in § 229 bezeichneten Art ändern, können nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht."

1 Hensel, Steuerrecht, 2.Aufl. (1927), S.131

2 Tipke in T.-K., a.a.O., A 5 zu § 93 AO.

3 § 229 AO, § 40 FGO

4 An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, daß die Abs.2-4 der § 232 AO, § 42 FGO Fälle gänzlich anderer Art regeln und daher auch nicht Thema dieser Arbeit sind. Bei mehreren, auf einander aufbauenden Bescheiden müssen die Einwendungen jeweils gegen den Bescheid erhoben werden, der die angegriffene Feststellung bindend enthält. Kühn-Kutter, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Nebengesetze, Kommentar, 10.Aufl. (1970), Anm.1 zu § 232 AO: "Dies sind so verschiedene Dinge, daß es verwirren muß, sie in ein und derselben Vorschrift zu finden." Dessen ungeachtet soll die neue Abgabenordnung, wenn auch vereinfachend, diese Anordnung beibehalten, vgl. § 334 Abs.2 des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung v.19.3.1971, BT Drucksache VI/1982-EAO 1974-.

§ 42 Abs.1 FGO befindet sich im Abschnitt I "Klagearten, Klagebefugnis, Klagevoraussetzungen, Klageverzicht" des zweiten Teils "Verfahren" der Finanzgerichtsordnung und lautet:

"Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte der in § 229 der Reichsabgabenordnung bezeichneten Art ändern, können nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht."

Beide Vorschriften stimmen inhaltlich voll überein, die Finanzgerichtsordnung verwendet lediglich den auch in anderen Verfahrensgesetzen gebräuchlichen Ausdruck des "Verwaltungsaktes"¹, beide Begriffe sind aber synonym². Im folgenden soll daher nur die Anfechtungsbeschränkung nach § 232 Abs.1 AO untersucht werden. Sofern sich nicht aus den Besonderheiten des Klagverfahrens Abweichungen ergeben, gelten die zu § 232 Abs.1 AO gefundenen Ergebnisse auch für die Anfechtungsbeschränkung nach § 42 Abs.1 FGO.

Becker³, der maßgeblichen Einfluß auf die Gestaltung der Reichsabgabenordnung von 1919 hatte, schreibt zur Bedeutung im allgemeinen: "§ 222 soll sicherstellen, daß bei Änderung von Steuerbescheiden zuungunsten des Pflichtigen die neue Steuerforderung, soweit das Mehr reicht, selbständig anfechtbar ist." § 232 Abs.1 AO soll also dem Umstand Rechnung tragen, daß der geänderte Bescheid unanfechtbar gewesen ist, die in ihm enthaltene Steuerfestsetzung oder Feststellung daher nicht mehr angegriffen werden konnte. Das die Anfechtungsbeschränkung auslösende Moment soll also die Rechts- bzw. Bestandskraft des geänderten Bescheids sein.⁴ Der Steuerpflichtige soll durch Anfechtung einer zu seinen Ungunsten ergangenen Änderung nicht mehr erreichen dürfen, als die Beseitigung der durch den An-

1 Vgl. z.B. § 42 Abs.1 der Verwaltungsgerichtsordnung vom 21.1.1960 BGBl III 340 - 1.

2 BT-Drucksache IV/1446 S.46

3 Die Reichsabgabenordnung, 7.Aufl. (1930), Anm.1 zu § 222 RAD.

4 RFH-Urt.v.4.7.1934 VI A 477/34, RStBl 1934 S.989.

derungsbescheid für ihn eingetretenen Verschlechterung¹. Der Eintritt der Unanfechtbarkeit des ursprünglichen Bescheids habe für den Steuerpflichtigen den Verlust einer Rechtsposition zur Folge gehabt, die er auch über den Weg der Anfechtung des Änderungsbescheids nicht wiedererlangen könne².

§ 232 Abs.1 AO erfaßt drei Entscheidungsphasen, den ursprünglichen Bescheid, den Änderungsbescheid und die noch ausstehende Entscheidung auf den Einspruch des Steuerpflichtigen. Die Bedeutung des § 232 Abs.1 AO liegt erst in der Folge der Beschränkung, nämlich in der Bindungswirkung an den ursprünglichen Bescheid. Gebunden ist in erster Linie der Steuerpflichtige, weil nur er mittels seines Antrags das Rechtsbehelfsverfahren in Gang setzen kann³. § 232 Abs.1 AO muß, entsprechend seiner Stellung im Gesetz, in engem Zusammenhang mit der Befugnis, einen Rechtsbehelf einzulegen, gesehen werden⁴. Dies kann nach § 231 AO nur, "wer geltend macht, durch eine Verfügung oder deren Unterlassung beschwert zu sein". § 232 Abs.1 AO enthält keine Abweichung dieses allgemeinen Grundsatzes⁵, sondern eine Konkretisierung, nach der sich die Beschwer im Falle der Anfechtung von Änderungsbescheiden nur aus der Änderung ergeben kann.

II. Anwendungsbereich

§ 232 Abs.1 AO ist seinem Wortlaut nach nur anwendbar, wenn Verfügungen der in § 229 AO bezeichneten Art geändert werden und

-
- 1 RFH v.9.10.1935 VI A 366/33, RStB1 1935 S.1410.
 - 2 BFH-Urt.v.17.3.1964 I 392/61, BStB1 1964 III S.373.
 - 3 Niemeyer, Zum Verhältnis der §§ 94 und 234 AO bei Änderung eines nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO berichtigten Steuerbescheids, DStZ (A) 1958 S.285 stellt als wesentlich die Bindung der Rechtsbehelfsbehörden heraus.
 - 4 Geist, Die Wirkungen des § 232 Abs.1 AO und des § 42 Abs.1 FGO bei Feststellungsbescheiden im Sinne der §§ 214, 215 AO, DStR 1968 S.723 (724).
 - 5 Vgl. § 42 Abs.2 VwGO.

diese im Zeitpunkt der Änderung bereits unanfechtbar waren.

Der Katalog der einspruchsfähigen Verfügungen in § 229 AO ist abschließend, was sich im Umkehrschluß) aus § 230 Abs.1 AO und der Ausfüllbedürftigkeit des § 229 Ziff.2 AO ergibt¹. Alle in § 229 Ziff.1-14 AO aufgezählten Verfügungen nennt man Bescheide, weil sie dazu dienen, einen bestimmten Steuerbetrag festzusetzen oder die Grundlagen für einen Steueranspruch oder eine Steuerrückforderung festzustellen², wobei man die erste Gruppe als Steuerbescheide im engeren, die zweite als Steuerbescheide im weiteren Sinne bezeichnen kann³. Die Problematik des § 232 Abs.1 AO soll nachfolgend maßgeblich nur anhand der Steuerbescheide im engeren Sinn erörtert werden, weil Verfügungen, die eine Rechtsfolgefeststellung im Sinne der Auferlegung einer Geldleistung beinhalten, als für das Steuerrecht typisch angesehen werden können. Im Übrigen befaßt sich jede Untersuchung der Steuerbescheide mit Steuerfestsetzung zugleich mit Steuerbescheiden ohne eine solche, denn auch die Steuerbescheide im engeren Sinne enthalten incident Feststellungen, die bei solchen im weiteren Sinn isoliert getroffen werden⁴.

Wie sich aus dem Wortlaut des § 232 Abs.1 AO ergibt, wird die Anfechtbarkeit des Änderungsbescheids nur eingeschränkt, wenn der geänderte Bescheid unanfechtbar, d.h. mit Rechtsbehelfen nicht mehr angegriffen werden kann. § 234 AO und § 222 AO 1919 enthielten keine dahingehende ausdrückliche Klarstellung. Der 3.Senat des RFH hatte in seiner Entscheidung vom 28.4.1930⁵ denn auch ange-

1 Kühn-Kutter, a.a.O., Anm.1 zu § 232 AO.

2 Woerner, Zurücknahme S.11; zu unterscheiden sind im wesentlichen: Steuerbescheide (§ 210 AO); Feststellungsbescheide über Besteuerungsgrundlagen (§ 214, 215 A); Steuermeßbescheide (§ 212a Abs.1 AO); Haftungsbescheide (§ 118 AO); Zuteilungs- und Zerlegungsbescheide (§§ 386, 390 AO); Erstattungs- und Vergütungsbescheide (§§ 152, 158 AO); Freistellungsbescheide (§ 210 Abs.3 AO) sowie Bescheide, durch die der Antrag auf Erlass eines Bescheids abgelehnt wird (§ 229 Ziff.3 AO.)

3 Geist, DStR 1967 S.723

4 Vgl. § 213 Abs.1 und 2 AO; es ist also durchaus verständlich, wenn die steuerrechtliche Literatur die Wirkungen des § 232

nommen, § 222 AO 1919 gelte ebenfalls, wenn der ursprüngliche Bescheid vor Eintritt der Rechtskraft berichtigt werde. Dieser Ansicht ist der 6. Senat des RFH in mehreren Urteilen entgegengetreten¹, ebenso die ganz herrschende Meinung in der Literatur². Die von Kruse im Jahre 1962³ vertretene gegenteilige Auffassung ist in Anbetracht des jetzt eindeutigen Wortlauts des § 232 Abs. 1 AO als überholt anzusehen.

III. Bedeutung des Begriffs der "Änderung" und Abgrenzung gegenüber sinnverwandten Begriffen des Abgabenrechts

Nach den Vorschriften der Abgabenordnung und anderer Steuergesetze haben die Finanzbehörden in zahlreichen Fällen die Befugnis, von einer selbst erlassenen Verfügung zuungunsten oder zugunsten des Steuerpflichtigen wieder abzugehen. Das Gesetz umschreibt diese Maßnahmen mit den Ausdrücken: "Zurücknahme"⁴, "Änderung"⁵, "Einschränkung"⁶, "Berichtigung"⁷ und "Ersetzung"⁸. § 232 Abs. 1 AO bezieht sich seinem eindeutigen Wortlaut nach nur auf ändernde Verfügungen, eine Begriffsklarstellung und -abgrenzung erscheint mithin im Rahmen dieser Arbeit überflüssig. Daß dennoch beides unerläßlich ist, hat zwei Gründe. Die im Eilver-

Abs. 1 AO auf Feststellungsbescheide nur am Rande diskutiert, z.B. v. Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr. 2b zu § 42 FGO; Kruse in T.-K., a.a.O. A 1 zu § 42 FGO; ausführlich dazu nur Geist, DStR 1967 S. 723 ff.

5 III A 58/28, StWW 1930 Nr. 696.

- 1 So RFH-Urt. v. 14.3.1933 VI A 195/33, RStBl 1933 S. 349; RFH-Urt. v. 4.7.1934 VI A 447, RStBl 1934 S. 989.
- 2 Becker, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StWW 1934, Teil I Sp. 201 (205); Kühn, Abgabenordnung, Nebengesetze, Kommentar 7. Aufl. (1963), Anm. 3 zu § 234 AO,
- 3 Nochmals: Der Streitgegenstand bei Teilerledigung eines Rechtsmittels - Erwiderung -, FR 1962 S. 179 (180).
- 4 §§ 92 Abs. 1, 93, 94, 95, 96 AO, §§ 4 Abs. 2, Abs. 3 Ziff. 5 StAnpG.
- 5 §§ 92, 93, 94, 95, 222 AO, §§ 4 Abs. 2, Abs. 3 Ziff. 2 5. StAnpG.

fahren konzipierte¹ und durch zahlreiche Gesetzesänderungen nicht eben transparenter gewordene Abgabenordnung läßt gerade im hier zur Diskussion stehenden Bereich weitgehend eine Trennsicherheit der Begriffe vermissen², die aber sine qua non jeder weiteren Erörterung ist. Darüber hinaus hat sich gerade in neuerer Zeit eine kontroverse Diskussion um die mit den verschiedenen Maßnahmen verbundenen formell- und materiellrechtlichen Wirkungen entwickelt, die ob ihrer gegensätzlichen Ausgangspunkte auch für die Frage der Limitierung der Anfechtung nicht dahingestellt bleiben kann³.

6 § 96 AO.

7 §§ 92 Abs.2, 201 Abs.3 Ziff.6, 222, 224, 225, 229 Ziff.3 AO.

8 II 92 Abs.1, 212b Abs.3, 218 Abs.4, 225a AO, § 35b GewStG.

1 Vgl. dazu die Einleitung des Kommentars von Becker, a.a.O.

2 v.Wallis/List in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.4 zu § 42 FGO; Kruse in T.-K., a.a.O., A 1 zu § 42 FGO spricht von "gesetzgeberischen Ausdrucksfehlern".

3 Aus der steuerlichen Rechtsprechung: BFH-Beschl.v.25.10.1972 Gr.S.1/72, BB 1973 S.273; BFH-Beschl.v.29.3.1972 V R 35/68, BStBl 1972 S.467; BFH-Beschl.v.14.5.1969 VII B 180/67, BStBl 1969 II S.538 (539) und BFH-Urt.v.29.1.1970 IV 162/65, BStBl 1970 II S.623 (624) gegen BFH-Urt.v.30.5.1963 V 86/60 U, BStBl 1963 III S.342 und BFH-Urt.v.7.10.1964 I 286/62 U, BStBl 1965 III S.103; aus dem steuerlichen Schrifttum: Söhn, Änderung von Steuerbescheiden und wiederholende Verfügung, StW 1969 Sp.217 ff; Martens, Die Änderung des angefochtenen Bescheids nach Rechtshängigkeit, StW 1968, Sp.53 ff (59, 60) und v.Wallis/List in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.3 zu § 42 FGO - widersprüchlich aber RdNr.4 zu § 42 FGO - gegen Woerner, Die "Änderung, Ersetzung und Berichtigung" von Steuerbescheiden, BB 1969 S.1391 ff, ders., Die Änderung von Steuerbescheiden während eines gerichtlichen Verfahrens, BB 1973 S.515 ff; Rössler, Das Wahlrecht des Klägers nach § 68 FGO, DStZ (A) 1968 S.256 (257/259); ders., Die Änderung angefochtener Bescheide während eines Rechtsbehelfsverfahrens, NWB F.2 S.2305 und Tipke in T.-K., a.a.O., A 6 zu § 93 AO/A 1 zu § 42 FGO; daneben vgl. aus dem Verwaltungsrecht BVerwG-Urt.v.18.9.1970 VII C 68/68, DStZ (A) 1971 S.27 (29); BVerwG-Urt.v.5.3.1971 VII C 44/68, BStBl 1971 II S.443 (445); Schröcker, Berichtigung und Änderung behördlicher Bescheide, NJW 1968 S.3035.

Es soll hier allerdings nicht der Versuch unternommen werden, die Vielzahl der angebotenen Begriffsbestimmungen durch neue zu bereichern, vielmehr soll der, einer kritischen Würdigung weitestgehend entsprechende Lösungsvorschlag Grundlage der weiteren Untersuchung sein.

1. Begriffsabgrenzung der Änderung zur Zurücknahme, Ersetzung und Berichtigung

a) Die Zurücknahme

Keine Schwierigkeiten bereitet die Deutung des Begriffs der Zurücknahme. Sie ist adäquate Maßnahme, wenn das Finanzamt einen steuerlich unerheblichen Vorgang als erheblichen oder einen zwar erheblichen, aber gänzlich anders zu beurteilenden Vorgang¹ mittels Bescheid geregelt hat. Das Finanzamt hat die Verfügung ersatzlos aufzuheben².

Auf die Fälle der Zurücknahme ist § 232 Abs.1 AO nicht anwendbar, weil er von zweierlei Regelungen im positiven Sinn ausgeht, deren unanfechtbar erste die Anfechtung der nachfolgenden beschränkt. Materiell erschöpft sich die Bedeutung der Zurücknahme in der Aufhebung der ursprünglichen Regelung, die dann, da rechtlich nicht mehr existent, die Anfechtung des Zurücknahmebescheids nicht hindern kann.

b) Änderung und Ersetzung

Ob der Ersetzung gegenüber der Änderung eine eigenständige Bedeutung zukommt, ist trotz zahlreicher Stellungnahmen weiterhin strittig.

Als herrschend kann man nunmehr, insbesondere nach dem Beschluss des Großen Senats vom 25.10.1972³ die Ansicht bezeichnen, die

- 1 Bsp: Ein Grundstückseigentümer erhält einen Grunderwerbsteuerbescheid, obwohl ihm das Eigentum im Wege der Erbfolge zugefallen ist (§ 3 Nr.2 GrEStG).
- 2 Allgemeine Ansicht, vgl. Tipke in T.-K., a.a.O., A 6 zu § 93 AO; Woerner, Die Begriffe Zurücknahme, Änderung, Einschränkung und Berichtigung von Verwaltungsakten im Steuerverfahrensrecht, DStR 1965 S.408; Söhn, StW 1969 Sp. 217 (218).
- 3 1/72, BB 1973 S.273.

beide Begriffe vom Inhalt her als identisch ansieht¹. Die von Kruse², Tipke³ und Woerner⁴ sowie von den Finanzgerichten Saarland⁵ und Rheinland-Pfalz⁶ vorgetragene Gegenmeinung bezeichnet als Ersetzung die Aufhebung des bisherigen und den Erlaß eines denselben Gegenstand betreffenden neuen Bescheids, im Unterschied zur Änderung, bei der der bisherige Bescheid mit neuem⁷ Inhalt formell weiterbesteht. Auf die Fälle der Ersetzung sei § 232 Abs.1 AO nicht anzuwenden, da ein aufgehobener Bescheid keine Wirkungen mehr habe⁸. "Auf einem anderen Blatt"⁹ stehe, daß in allen Fällen, in denen das Gesetz von "Ersetzung" spreche¹⁰, in Wahrheit keine Neuvorbescheidung nach vorheriger Kassation des Erstbescheids, sondern ein Fall der "Änderung" im Sinne von § 232 Abs.1 AO gemeint sei.

-
- 1 Söhn, StW 1969 Sp 217 (219) unter Hinweis darauf, daß es neben der Vollkorrektur (Zurücknahme) und der Teilkorrektur an einer weiteren Alternative fehle; ähnlich Riewald in Becker-Riewald-Koch, Bd.I, 1963, Anm.1 Abs.2 zu § 4 StAnpG, der in Änderung und Ersetzung Fälle der "Teilerneuerung" sieht; Vogel, Die Berichtigungsveranlagung, 1959, S.8 ff; ders., Empfiehlt sich eine Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuervorschriften an das Allgemeine Verwaltungsrecht und welche sonstigen Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen? Verhandlungen des 46.Deutschen Juristentages, Bd.I (Gutachten), Teil 5, 1966 S.8 ff; Martens, StW 1968 Sp 53 (59/60); BFH-Urt.v.14.5.1969 VII B 180/67, BStBl 1969 II S.538 (539); FG Berlin - Urt.v.15.9.1967 III 128/64, EFG 1968 S.23 (24); OVG Münster Urt.v.28.7.1970 II A 46/69, DStZ (B) 1971 S.69.
 - 2 Der Streitgegenstand bei Teilerledigung eines Rechtsmittels, FR 1961 S.191 (192); ders., Steuerrecht, Allgemeiner Teil, 2.Aufl.(1971) S.179; ders., in T.-K., a.a.O., A 1 zu § 42 FGO.
 - 3 T.-K., a.a.O., A 6 zu § 93 AO
 - 4 DStR 1965 S.408, 409; ders., BB 1969 S.1391 (1392); ders., Zurücknahme, S.2
 - 5 Urt.v.17.12.1964 II 227/64, EFG 1965 S.197
 - 6 Urt.v.8.11.1967 III 241/65, BB 1968 S.194
 - 7 Nach FG Saarland, oben FN 5, und FG Rheinland-Pfalz, oben FN 6, sogar teilweise mit bisherigem.
 - 8 S. oben S.11 zur Zurücknahme

Gleichwohl kann der Streit nicht dahingestellt bleiben, da er Ursache von Meinungsverschiedenheiten um die Auswirkungen der Änderung ist. Diejenigen, die zwischen Änderung und Ersetzung differenzieren¹, meinen nämlich, die Anfechtungsbeschränkung finde ihre Grundlage in der fortdauernden (formellen) Existenz des geänderten Bescheids. Wenn dem so ist, darf ein Änderungsbescheid nicht Ersetzungsbescheid sein.

aa) Rechtsfigur des nur formellen Steuerbescheids ohne Regelungsinhalt

"Ein der Form nach bestehender Verwaltungsakt kann nicht Verwaltungsakt sein (!), ist ein Widerspruch in sich selbst." Mit diesem Satz versucht Söhn² die Irrelevanz der Unterscheidung zwischen Änderung und Ersetzung nachzuweisen³. Ein Änderungsbescheid ersetze die frühere Regelung, womit deren rechtliche Existenz vernichtet werde, da ihr keinerlei Regelungsaufgabe mehr zukomme. Dieser Argumentation vom Standpunkt der materiellen Definition des Verwaltungsaktes kann sich selbst Woerner nicht verschließen⁴. Die Bedenken gegen die vollständige rechtliche Aufhebung des früheren Bescheids durch eine Änderung kommen denn auch aus einer anderen Richtung. Wie, so wird in erster Linie eingewandt, soll die Unanfechtbarkeit des Erstbescheids im Anfechtungsverfahren gegen den Änderungsbescheid von Bedeutung sein, wenn der Bescheid, aus dem die Unanfechtbarkeit abgeleitet wird, rechtlich ein Nullum ist⁵. Daneben müsse bedacht werden, daß die Kassation des Erstbe-

9 Kruse in T.-K., a.a.O., A 1 zu § 42 FGO.

10 S.oben S.9 FN 8.

1 S.oben S.12 insbes. die in FN 2-6 genannten

2 StuW 1969 Sp 217 (223).

3 Ähnlich Martens, StuW 1969 Sp 53 (59): "Denn was soll er (der Leser) mit einem Verwaltungsakt anfangen, von dem nur noch die äußere (formelle) Hülle bleibt?"

4 BB 1969 S.1391 (1393); ders., BB 1973 S.515 (518).

5 Kruse, FR 1961 S.191 (193).

scheids etwaigen, bereits festgesetzten Säumniszuschlägen und Zinsen oder einer durchgeführten Vollstreckung die Grundlage entziehe¹. Schließlich blieben formelle Wirkungen, die mit Bekanntgabe des Bescheids oder seiner Anfechtung eingetreten seien, unbeschadet eines Änderungsbescheids bestehen, wie insbesondere § 68 FGO zeige².

Will das Finanzamt einen von ihm erlassenen Bescheid korrigieren, so erläßt es in aller Regel einen Änderungsbescheid, der aus den nichtkorrigierten Festsetzungen des geänderten Bescheids sowie den auf Grund der Änderungsvorschriften ergehenden ergänzenden Festsetzungen besteht³. Wie kann man also, auch in Anbetracht dieser Änderungstechnik, die Unanfechtbarkeit des Erstbescheids noch zum Tragen kommen lassen?

Der formelle Status des Erstbescheids ist, abgesehen von den dogmatischen Bedenken gegen dieses Rudiment von Verwaltungsakt, ungeeignet, denn der Sache nach geht es nicht um die Aufrechterhaltung einer wie auch immer gearteten Unanfechtbarkeit, sondern um die allseitige Bindung an Elemente des Erstbescheids. Die Unanfechtbarkeit kann nicht von denjenigen Feststellungen losgelöst werden, auf die sie sich bezieht, sie verliert damit jede Aussagekraft. Deshalb kann nur einer Lösung zugestimmt werden, die die Verbindung von formellen und materiellen Elementen des Erstbescheids aufrechterhält.

bb) Die Rechtsfigur der wiederholenden Verfügung

Söhn⁴ hat vorgeschlagen, die im allgemeinen Verwaltungsrecht bekannte Rechtsfigur der wiederholenden Verfügung im Abgabenrecht ebenfalls zu verwenden. Der Änderungsbescheid enthalte eine Wiederholung bereits unanfechtbarer Regelungen, und eine weitere Fest-

1 Tipke in T.-K., a.a.O., A 6 zu § 93 AO.

2 Woerner, BB 1969 S.1391 (1394).

3 Söhn, StW 1969 Sp 217 (221) unter Hinweis auf denkbare weitere Änderungstechniken.

4 StW 1969 Sp 217 (229).

setzung, die wiederholende Verfügung bleibe bei einer Kontrolle des Änderungsbescheids im Rechtsbehelfsverfahren außer Betracht, "weil die Aufnahme der Erstentscheidung in den Änderungs(Berichtigung)Bescheid bloßer Hinweis auf eine bereits früher getroffene unanfechtbare Regelung, nicht eine anfechtbare Neuentscheidung ist"¹. Dieser Vorschlag entspricht der geforderten Lösung, denn auf diese Weise könnten nicht geänderte Festsetzungen unter Aufrechterhaltung ihrer Aussage in formeller und materieller Hinsicht ohne weiteres übernommen werden, hierin liegt dann die sachliche Berechtigung für die limitierte Anfechtung². Wieso bei Bejahung dieser Konstruktion etwaigen bereits festgesetzten Säumniszuschlägen und Zinsen oder durchgeführten Vollstreckungsmaßnahmen der Boden entzogen wird³, bleibt unerklärlich. Ganz im Gegenteil ermöglicht nur eine in formeller und materieller Hinsicht vollständige Steuerfestsetzung weitere Maßnahmen, nicht aber ein seiner Regelung entledigter Steuerbescheid.

Eine andere Frage ist, ob die von Söhn⁴ vorgeschlagene Rechtsfigur der wiederholenden Verfügung wegen der Eigenart von Geldleistungsbescheiden vom Verwaltungsrecht ins Steuerrecht übertragen werden kann. Im allgemeinen Verwaltungsrecht versteht man unter dem Begriff der wiederholenden Verfügung die bloße Unterrichtung (Erinnerung) des Bürgers durch die Verwaltungsbehörde über die durch einen früheren Verwaltungsakt geregelte Rechtslage⁵. Die wiederholende Verfügung eröffnet, im Gegensatz zum

1 Ebenso v.Wallis/List in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.3 zu § 42 FGO.

2 FG Bremen - Urt.v.8.8.1970 II 1748/67, EFG 1971 S.163.

3 So Tipke in T.-K., a.a.O., A 6 zu § 93 AO.

4 S.oben S.14 FN 4.

5 BVerwG-Urt.v.27.1.1966 II C 191/62, BVerwGE 23 S.175 (176); BVerwG-Urt.v.5.3.1971 VII C 44.68, BStBl 1971 II S.443 (445); Eyermann-Fröhler, Komm., 5.Aufl. (1971), RdNr.27c zu § 42 VwGO und RdNr.30b zu § 121 VwGO; Redeker-v.Oertzen, Verwaltungsgerichtsordnung, 4.Aufl. (1971) Anm.24 zu § 42 VwGO; Hauelsen, Erst- und Zweitbescheid im Verwaltungsrecht, NJW 1959 S.2137 (2138); Menger, Höchststrichterliche Rechtsprechung zum Verwaltungsrecht, Verw.Arch.Bd.53 (1968) S.281 (286); Martens, Rechtsschutz gegen ablehnende Zweitbescheide, DVBl 1963 S.914 (916).

sog. Zweitbescheid¹, nicht neuerlich den Verwaltungsrechtsweg, weil sie keine neue Regelung, sprich (teilweise) abweichende Sachentscheidung, enthält².

Nach den Beschlüssen des Großen Senats vom 25.10.1972³ und des 7.Senats des Bundesfinanzhofes vom 14.5.1969⁴, dem sich auch der 4. Senat des Bundesfinanzhofes⁵ angeschlossen hat, umfaßt ein Änderungsbescheid stets die gesamte Steuerfestsetzung, denn der durch Verwirklichung eines einheitlichen Steuertatbestandes entstandene Steueranspruch müsse durch einen Steuerbescheid geltend gemacht werden. Der Bundesfinanzhof⁶ läßt aber keinen Zweifel daran, daß er unter Steuerfestsetzung nur die Neuverbescheidung versteht, denn nach seiner Ansicht ist jeder Änderungsbescheid "an sich seinem ganzen Umfang nach anfechtbar"⁷. Unausgesprochen wird damit, jedenfalls für Änderungsbescheide, die Regelung mittels wiederholender Verfügungen als der Eigenart von Steuerfestsetzungen widersprechend abgelehnt. Dafür spricht auch, wenn es in dem oben zitierten Beschluß des Großen Senats heißt, daß der ursprüngliche Bescheid in dem Umfang, in dem er in den Änderungsbescheid aufgenommen ist, suspendiert wird, nach Beseitigung des Berichtigungsbescheids wieder in Kraft tritt.

Den Änderungsbescheid insgesamt als erstmalige Verbescheidung anzusehen und dies ausschließlich mit den formalen Vorschriften der §§ 210, 211 AO zu begründen, erscheint bedenklich. Die Änderung ist eine materielle Kategorie, deren Bedeutung sich in der Richtigstellung des Regelungsinhalts des Erstbescheids erschöpft⁸. Soweit danach Feststellungen der ursprünglichen Regelung unberührt bleiben oder besser gesagt unberührt bleiben müssen, weil die Änderungsvorschriften nur eine beschränkte Befugnis verleihen, bleibt deren Verbindlichkeit in vollem Umfang bestehen, während diejenigen der tat-

1 S.dazu die auf S.15 in FN 5 Genannten.

2 Die wiederholende Verfügung ist lediglich eine behördliche Entscheidung über die Rechts-(Bestands)kraft des Erstbescheids, Martens, DVBl 1963 S.914 (916).

3 1/72, BB 1973 S.273; a.A. der 5.Senat im Anrufungsbeschl.v.23.3.1972 V R 35/68, BStBl 1972 II S.467, der im Revisionsverfahren gegen den ursprünglichen Bescheid, unbeschadet des Ausgangs des anhängigen Verfahrens gegen den Berichtigungsbescheid, über dessen Rechtmäßigkeit entscheiden wollte.

4 VII B 180/67, BStBl 1969 II S.538, 539.

5 Urt.v.29.1.1970 IV 162/65, BStBl 1970 II S.623 (624).

6 A.a.O., FN 5.

7 S.oben S.10 FN 3.

sächlich neuen Feststellungen erst noch begründet werden muß¹. Die Änderungsvorschriften lassen die Frage offen, wie die Änderung formal verwirklicht werden soll. Für sie kann daher nichts anderes gelten als für alle anderen Steuerbescheide, d.h. das Finanzamt hat einen einheitlichen Steuerbescheid zu erlassen, §§ 210, 211 AO. Die Schwierigkeit besteht also darin, formelle und materielle Kriterien in Einklang zu bringen, ohne den Status des einen oder anderen aufzugeben.

Die Entscheidungen des Bundesfinanzhofes² überlagern den materiellen Charakter der Änderung mit Hilfe verfahrensrechtlicher Vorschriften, während Kruse³, Tipke⁴ und Woerner⁵ der materiellen Seite unter Außerachtlassung der formellen alleinentscheidende Bedeutung beimessen. Zugestimmt werden kann nur der Ansicht, die den einheitlich ergehenden Änderungsbescheid materiell in eine wiederholende Verfügung und eine Neuverbescheidung aufspaltet⁶. Der Änderungsbescheid gibt an, wieviel der Steuerpflichtige zu zahlen hat und aus welchen Gründen. Die schon verbindlich gewordenen Feststellungen des Erstbescheides werden nicht erneut festgesetzt, da insoweit der Steuertatbestand verbraucht ist und die Änderungsvorschriften keine Befugnis zur Totalaufhebung geben. Dem ursprünglichen Bescheid kommt dann keine rechtliche, sondern, so kann man sagen, eine historische Bedeutung zu, auf die der Änderungsbescheid hinweisen kann⁷. Etwas total Beseitigtes kann auch nicht wiederaufleben⁸, vielmehr darf ein Änderungsbescheid, der eine unanfechtbare Regelung aufnimmt, nie in toto kassiert werden.

8 Übereinstimmend Kruse in T.-K., a.a.O., A 1 zu § 42 FGO und Söhn, Anmerkung zum Urteil des BVerwG v.5.3.1971 VII C 44.68, FR 1971 S.584. Inwieweit hier Kruse Meinungsverschiedenheiten zu Söhn sieht, ist nicht ersichtlich.

1 Schröcker, NJW 1968 S.2035 (2039).

2 S.oben S.16 FN 3, 4.

3 In T.-K., a.a.O., A 1 zu § 42 FGO.

4 In T.-K., a.a.O., A 6 zu § 93 AO.

5 BB 1969 S.1391 (1393,1394).

6 BVerwG-Urt.v.29.3.1968 VII C 64.66, BVerwGE 29 S.270; BVerwG-Urt.v.5.3.1972 VII C 44.68, BStBl 1971 II S.443 (445); Riewald in Becker-Riewald-Koch, Bd.III, 1968, Anm.1 (Abs.2) zu § 42 FGO; sehr eingehend Söhn, Stuw 1969 Sp 217 (222, 229), der aber un-

cc) Änderung und Ersetzung streitbefangener Steuerbescheide

Nach § 68 FGO kann der Kläger einen Änderungs- oder Ersetzungsbescheid zum Gegenstand des Verfahrens machen. Diese Vorschrift gehe also, so argumentiert ein Teil der Rechtsprechung¹ und Literatur² vom (formellen) Weiterbestand des Erstbescheids aus, denn der Kläger müsse nach Aufhebung des Zeitbescheids die Möglichkeit haben, seine Einwendungen gegen den Erstbescheid im Verfahren gegen denselben vorzutragen³, auch sei denkbar, daß er weder eine Erklärung nach § 68 FGO abgebe, noch die Hauptsache für erledigt erkläre, sein Recht auf sachliche Entscheidung über die im Änderungsbescheid absorbierten Besteuerungsgrundlagen davon jedoch unberührt bleiben müsse⁴.

beschadet des richtigen Ergebnisses der formellen Komponente keine Bedeutung beimißt und den einheitlichen Erlaß nur als den praxisgerechtesten bezeichnet (Sp 221).

7 A.A. Woerner, BB 1969 S.1391 (1393).

8 So aber die ganz h.M., vgl. für alle BFH-Beschl.v.25.10.1972 Gr.S. 1/72, BB 1973 S.273.

1 BFH-Urt.v.30.1.1968 II 113/65, BStBl 1968 II S.210; BFH-Urt. v.21.4.1971 I R 200/67, BStBl 1971 II S.743 (744); BFH-Beschl. v.23.3.1972 V R 35/68, BStBl 1972 II S.467; Hessisches FG-Urt. v.21.11.1967 VI 985-986/64, EFG 1968 S.233; der Gr.Senat nimmt in seinem Beschluß v.8.11.1971, Gr.S.9/70, BStBl 1972 II S. 219 ff, bei dem über die Frage der Fristgebundenheit des Antrags nach § 68 FGO zu entscheiden war, nicht ausdrücklich Stellung, bezeichnet aber die Gegenauffassung als "nicht zwingend" (a.a.O., S.221) und meint im übrigen, daß § 68 FGO nicht in die in den Bereich der allgemeinen abgabenrechtlichen Verfahrensvorschriften gehörende Diskussion eingreifen will.

2 Woerner, Urteilsanmerkung zu BFH, BStBl 1966 S.331 und zur Urteilsanmerkung von Grieger, BB 1966 S.1075; ders., BB 1969 S.1391/1394; der., Zurücknahme S.116; Friedrich, Vorsicht bei Änderungsbescheiden während eines steuerlichen Rechtsmittelverfahrens, BB 1969 S.439 (440, 441); Niemeyer, Das Dispositionsrecht des Klägers nach Änderung des Steuerbescheids während des finanzgerichtlichen Verfahrens, DStR 1967 S.180, Tipke in T.-K., a.a.O., A 7 zu § 68 FGO.

3 So Woerner, BB 1969 S.1391 (1394).

4 So Niemeyer, DStR 1967 S.180, 181.

Nach anderer Ansicht, die von der Deckungsgleichheit der Begriffe Änderung und Ersetzung ausgeht, jeden (formellen) Weiterbestand des Erstbescheids verneint, kann der Kläger seine Rechte nur noch im Verfahren gegen den Änderungsbescheid geltend machen, eine noch nach der Änderung gegen den Erstbescheid gerichtete Klage sei als unzulässig abzuweisen¹.

Der Wortlaut des § 68 FGO ist wenig aufschlußreich. Das Nebeneinander von "Änderung" und "Ersetzung"² legt den Schluß nahe, es handele sich um (materiell) verschiedene Begriffe. Dies wird aber nicht einmal von denjenigen behauptet, die letztere Ansicht vertreten, denn dann müßte man konsequenterweise auch ein Rechtsbehelfsverfahren gegen den ersetzten Bescheid zulassen³. § 68 FGO hat rein verfahrensrechtliche Bedeutung. Der Kläger soll durch die Befugnis des Finanzamtes, auch während eines Rechtsbehelfsverfahrens den streitbefangenen Steuerbescheid zu ändern, keine Verschlechterung seiner prozessualen Stellung hinnehmen müssen, weil zwischen den Parteien des Rechtsstreits ein einseitig nicht lösbares (§ 72 Abs.1 Satz 2 FGO) Prozeßrechtsverhältnis besteht⁴. Kann dieses prozessuale Ziel interessengerecht auch bei Verzicht auf ein formelles Weiterbestehen des Steuerbescheids erreicht werden, besteht keine Veranlassung, von der unter II 1 b, bb vertretenen Ansicht abzuweichen, denn der Gesetzgeber wollte bei Schaffung des § 68 FGO grundsätzlich nicht in die kontroverse Diskussion der Begriffe "Änderung" und "Ersetzung" eingreifen⁵.

1 So jetzt eindeutig der Große Senat im Beschluß vom 25.10.1972 Gr.S.1/72, BB 1973 S.273; daneben vgl. BFH-Urt.v.28.5.1968 IV R 110/67, BStBl 1968 II S.541 (542); BFH-Urt.v.14.5.1969 VII B 180/67, BStBl 1969 II S.538 (539); BFH-Beschl.v.13.9.1970 IV R 57/70, BStBl 1970 II S.726 (Anrufungsbeschluß gem.§ 11 Abs.4 FGO zum Gr.Senat des Bundesfinanzhofs, vgl. oben S.18 FN 1); Birkholz, Probleme der Vorschrift des § 68 FGO, DStR 1968 S.587 (588); Martens, StuW 1968 Sp 53 (63,68); Söhn, StuW 1969 Sp 217 (233).

2 Vgl. auch § 92 Abs.1 AO.

3 Tipke in T.-K., a.a.O., A 6 zu § 68 FGO.

4 Birkholz, DStR 1968 S.587.

5 BFH-Beschl.v.8.11.1971 Gr.S. 9/70, BStBl 1972 II S.219 (221).

§ 68 FGO setzt den Kläger in den Stand, den Änderungsbescheid ohne Durchführung eines neuerlichen Einspruchsverfahrens zum Gegenstand der Klage zu machen. Kann er in diesem Rechtsbehelfsverfahren seine gegen den Erstbescheid vorgetragenen Beschwerdegründe zulässigerweise vortragen, bedarf es keiner Fortsetzung des Rechtsbehelfsverfahrens gegen den angeblich "im Hintergrund lauernden" ursprünglichen Bescheid, um einer Verkürzung des Rechtsschutzes entgegenzuwirken. Eine solche tritt nach Woerner¹ ein, wenn das Finanzamt einen Steuerbescheid nach § 222 Abs.1 Ziff1 AO zuungunsten des Steuerpflichtigen ändert, obwohl weder eine neue Tatsache noch ein neues Beweismittel bekannt geworden ist. Der Änderungsbescheid sei unzulässig und könne daher sachlich nicht mehr überprüft werden. Um die Einwendungen gegen den Erstbescheid zu überprüfen, müsse das Verfahren gegen diesen wieder in Gang gesetzt werden. Diese Fallanalyse ist beispielhaft für eine petitio principii, weil Woerner voraussetzt, daß der Änderungsbescheid nicht die gesamte Regelung beinhaltet. Trifft letzteres aber zu, dann steht nichts im Wege, die zuvor schon erhobenen Einwendungen neuerlich im Gefolge des Antrags nach § 68 FGO geltend zu machen. § 68 FGO soll doch durch Einbeziehung des neuen Streitstoffes, der in aller Regel dem alten sachverwandt ist, eine Abwicklung des Steuerfalles in einem Prozeß ermöglichen, nicht aber zum Hinauswurf des unerledigten alten Streitstoffes führen². Dem Steuerpflichtigen ist zumutbar, den Antrag nach § 68 FGO zu stellen, eines weiteren Schutzes bedarf er nicht³. § 68 FGO geht daher nicht vom formellen Weiterbestehen des Erstbescheides aus, einer Unterscheidung zwischen Änderung und Ersetzung muß auch unter diesem Gesichtspunkt widersprochen werden.

c) Änderung und Berichtigung

Begriffliche Unterscheidungen zwischen Änderung und Berichtigung sollen sich nach einer früher weit verbreiteten, heute nur noch vereinzelt

1 BB 1969 S.1391 (1393), ebenso Tipke in T.-K., a.a.O. A 7 a.E. zu § 68 FGO.

2 In diesem Sinne auch der Beschl.d.Gr.S.v.8.11.1971 9/70, BStBl 1972 S.219: "...ist die Auslegung sinnvoll, daß der Gesetzgeber...die Möglich-

vertretenen Meinung, nicht aus der Sache heraus, sondern aus dem systematischen Unterschied der beiden Regelungsgruppen §§ 94 ff AO und §§ 222 ff AO ergeben¹. Die erste sei der formellen, die zweite der materiellen Rechts-(Bestands)kraft zuzuordnen. Bei §§ 94 ff AO werde der erlassene Steuerbescheid abgeändert, während die Berichtigungen unter Wahrung der formellen Rechts-(Bestands)-kraft nur die Bindung der erlassenden Behörde an den Inhalt des Bescheides lösen, neben den alten Bescheid trete ein neuer, berichtighender Bescheid².

Das neuere Schrifttum ist dieser dogmatischen Differenzierung nicht gefolgt³, auch die Rechtsprechung hat, soweit ersichtlich, niemals eine dahingehende Unterscheidung getroffen, sondern ist vom miteinander vereinbaren Nebeneinander der beiden Regelungsgruppen ausgegangen⁴. Im Vordergrund steht dabei die Überlegung, daß eine Änderung nach § 94 Abs.1 Ziff.2 AO auch nach Eintritt der formellen Rechtskraft erfolgen kann und der Erlaß eines Berichtigungsbescheides nach § 222 AO auch vor Unanfechtbarkeit zulässig ist⁵. Ob der ursprüngliche Bescheid unberührt bleibt oder

keit schaffen wollte, ... den bisher schon streitigen und den neuen Sachverhalt zu prüfen."

3 Martens, StuW 1968 Sp 53 (68).

Komm. -

1 Als Beleg dient Beckers/Erl.2 zu § 212 AO 1919 (= 222 AO n.F.) a.a.O.: Bei Berichtigung nach § 76 AO (= § 94 AO n.F.) wird unmittelbar der ursprüngliche Steuerbescheid abgeändert, während bei einer "Nach- und Neuveranlagung" nach § 212 ein neuer selbständiger Steuerbescheid neben jenen ursprünglichen tritt. Vgl. Vogel, Die Berichtigungsveranlagung - Systematischer Kommentar zu § 222 AO, Heft 41 der Schriftenreihe "Der Rechts- und Steuerdienst", 1959 S.8,9 - inzwischen hat Vogel diese Ansicht aufgegeben, siehe Gutachten S.13 ff -; Kühn, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 9.Aufl. (1968), Anm.1 zu § 222; Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, 2.Aufl. (1953), Bd.I S.346; für das heutige Recht insbes. Hippe, Die Änderung und Berichtigung von Steuerbescheiden, 1961, S.30.

2 Vogel, Berichtigungsveranlagung, S.8.

3 Vgl. Woerner, Das Verhältnis des § 94 Abs.1 Ziff.2 AO zu den §§ 222-224 AO, DStR 1964 S.346 (348); ders., Zurücknahme, S.2; Vogel, Gutachten, S.13 ff; Meßmer in Mattern-Meßmer, Reichs-

nicht, ist also kein geeignetes Abgrenzungsmerkmal. Systematisch unterscheiden sich die §§ 222-225 AO von § 94 AO nur hinsichtlich der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Änderung zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige nicht zustimmt¹, daraus kann jedoch eine begriffliche Unterscheidung zwischen Änderung und Berichtigung nicht hergeleitet werden. In beiden Fällen handelt es sich materiell um die Richtigstellung des Regelungsinhalts eines Steuerbescheids, die technisch durch den Erlaß eines die gesamte Regelung beinhaltenden Änderungsbescheids vollzogen wird². Die Anfechtung von Berichtigungsbescheiden³ unterliegt ebenfalls den Beschränkungen des § 232 Abs.1 AO⁴.

abgabenordnung, 1964, Tz.1644 zu § 222 AO; Söhn, StuW 1969 Sp 217 (233, 234); unklar Kruse in T.-K., a.a.O., A 3 zu § 222 AO.

4 BFH-Urt.v.17.3.1964 I 392/61, BStBl 1964 III S.373; BFH-Urt. v.12.1.1966 I 269/63, BStBl 1966 III S.230 (231).

5 Woerner, DStR 1964 S.346 (348).

1 Paulick in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.24f zu § 222 AO.

2 S.oben S.14

3 S.oben S.9 FN 7.

4 Die vorhandene Begriffsvielfalt mit Hilfe eines gemeinsamen Oberbegriffs zu vereinheitlichen, war Ziel vieler Vorschläge, vgl.Woerner, DStR 1965 S.408 (410), der Berichtigung als Oberbegriff einführen wollte, inzwischen seine Meinung aber aufgegeben hat - BB 1969 S.1391 (1395) -; Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.1 zu § 4 StAnpG, der den Begriff "Erneuerung" für angebracht hält, Vogel, Gutachten S.8 schlägt vor, die im allgemeinen Verwaltungsrecht gebräuchliche Sprachregelung zu übernehmen (Rücknahme = Berichtigung, Widerruf = Änderung). Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Reform der Abgabenordnung v.19.3.1971, Drucksache VI/1982, der unverändert in das Gesetzgebungsverfahren des 7.Deutschen Bundestages eingebracht worden ist, sieht vor, nur noch zwischen Aufhebung und Änderung zu unterscheiden (vgl. §§ 134, 135, 153-158) und hält sich insoweit im Rahmen der hier vertretenen Auffassung.

2. Ändernde Verfügungen im Sinne des § 232 Abs.1 AO

§ 232 Abs.1 AO beschränkt die Anfechtbarkeit derjenigen Verfügungen, die eine in demselben Steuerfall zunächst ergangene Verfügung inhaltlich umgestalten. Darunter fallen Änderungs-, Ersetzungs- und Berichtigungsbescheide, weil sie sich im Verhältnis zum ursprünglichen Bescheid in nichts unterscheiden. Dessen Regelungsinhalt wird außer Kraft gesetzt und gleichzeitig, soweit er nicht umgestaltet worden ist, im neuen Bescheid verlautbart, ohne erneut festgesetzt zu werden. Formelle Wirkungen des Erstbescheids bleiben damit ebenfalls erhalten, ohne daß es des formellen Weiterbestehens des Erstbescheids bedarf. § 232 Abs.1 AO beschränkt daher die Anfechtbarkeit aller auf Grund der §§ 92 Abs.2, 94, 95, 212b Abs.3, 218 Abs.4, 222, 224, 225, 225a AO, §§ 4 Abs.3 Ziff.2, 5 StAnpG und § 35b GewStG ergehenden Bescheide.

§ 2 Umfang der Anfechtungsbeschränkung nach § 232 Abs.1 AO

Die Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden ist nach § 232 Abs.1 AO auf die Reichweite der "Änderung" beschränkt. Zu denken ist dabei an zweierlei. Der Änderungsbescheid enthält gegenüber dem ursprünglichen Bescheid Abweichungen, sowohl was die Besteuerungsgrundlagen als auch die Steuerbeträge betrifft. Dementsprechend könnte es dem anfechtenden Steuerpflichtigen verwehrt sein, Einwendungen vorzutragen, die sich nicht auf die abweichenden Besteuerungsgrundlagen beziehen oder eine betragsmäßige Besserstellung verlangen, die auf Unterschreitung der durch den Änderungsbescheid eingetretenen betragsmäßigen Erhöhung gerichtet ist¹.

- I. Welche Einwendungen kann der Steuerpflichtige gegen einen zu seinen Ungunsten ergehenden Änderungsbescheid erheben

In die Problematik soll anhand des folgenden, einfachen Falles (Beispiel I) eingeführt werden²:

-
- 1 In diesem § sollen nur die Fälle der steuererhöhenden Änderungen besprochen werden. Ob § 232 Abs.1 AO auch auf Änderungsbescheide anwendbar ist, die zu einer Steuerermäßigung führen, bedarf einer gesonderten Prüfung, jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige weitergehende Änderungen verlangt. Davon zu unterscheiden sind wiederum die Fälle, bei denen die Änderung zwar zur Herabsetzung der Steuer führt, der Steuerpflichtige diese Besserstellung aber beseitigen möchte, weil sie für ihn letztlich doch ungünstig wirkt, insbesondere zu Steuererhöhungen in nachfolgenden Steuerabschnitten führt. Fälle dieser Art sind wie steuererhöhende Änderungen zu behandeln, BFH-Urt.v.12.12.1972 VII R 39/67, NWB F.1 S.103.
- 2 Nachgebildet dem Urteil des RFH v.10.7.1934 I A 4/34, RStBl 1934 S.1005.

Gegen den Steuerpflichtigen X hat das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid erlassen, der die Steuer auf 1000,- DM festsetzt. Nach Ablauf der Rechtsmittelfrist stellt das Finanzamt einen Fehler fest, der bei Zusammenrechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit unterlaufen war. Es erläßt daraufhin einen Änderungsbescheid, in dem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erhöht werden und der zu zahlende Einkommensteuerbetrag entsprechend auf insgesamt 1.200,- DM festgesetzt wird. Gegen den Änderungsbescheid erhebt der Steuerpflichtige Einspruch mit der Begründung, daß zwar die Steuererhöhung nach § 92 Abs.2 AO wegen des Rechenfehlers gerechtfertigt sei, die Rechtsbehelfsbehörde aber trotzdem den zu zahlenden Steuerbetrag auf 1.000,- DM festsetzen müsse, weil das Finanzamt entgegen den gesetzlichen Bestimmungen schon bei der ursprünglichen Veranlagung Werbungskosten habe unberücksichtigt gelassen, die damals einen um die erfolgte Steuererhöhung niedrigeren Betrag gerechtfertigt hätten.

1. Die Lösung des Problems in der Rechtsprechung

Der Meinungsstand soll in aller Ausführlichkeit dargestellt werden, da, zumindest was die neuere Rechtsprechung und Literatur betrifft, eine differenzierte Betrachtungsweise angebracht ist.

a) Die Ansicht des Reichs- und Bundesfinanzhofs

Der 2.Senat des Reichsfinanzhofes hat bereits in seinem Urteil vom 12.5.1923¹ zu § 222 AO 1919 (= § 232 Abs.1 AO n.F.) grundsätzlich Stellung genommen. Danach kann der Steuerpflichtige gegen den Änderungsbescheid alle Einwendungen geltend machen, die er gegen

1 II A 94/23, RStBl 1923 S.351 (360).

den ursprünglichen Bescheid hätte vorbringen können. Die Beschränkung des § 222 AO wirke sich lediglich betragsmäßig aus, d.h. es müsse in jedem Fall bei dem durch den ursprünglichen Bescheid festgesetzten Steuerbetrag bleiben. Die Regelung des § 222 AO sei Ausfluß der Rechtskraft von Steuerbescheiden, diese erstrecke sich aber nur auf den Betrag, nicht aber auf den dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Tatbestand und auch nicht auf seine Begründung. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes ist dieser Ansicht, bis auf eine vereinzelt gebliebene Entscheidung des 3.Senats vom 17. 10.1935¹ ständig gefolgt².

Auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes geht grundsätzlich, nahezu selbstverständlich, davon aus, daß alle einer steuererhöhenden Änderung entgegenstehenden Umstände im Rechtsbehelfsverfahren zu berücksichtigen sind³. Von der Begründung her ergeben sich gegenüber der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes keine neuen Gesichtspunkte.

-
- 1 III c A 68/35, RStB1 1935 S.1417, ergangen zu § 18 Abs.3 BewG 1931 (= 14 Abs.3 BewG n.F.) ohne Begründung.
 - 2 Vgl. RFH-Urt.v.10.7.1934 I A 4/34, RStB1 1934 S.1005; RFH-Urt.v.12.9.1934 VI A 304, 305/33, RStB1 1934, S.1134 (1135); RFH-Urt.v.22.1.1936 VIA 949/36 RStB1 1936 S.163; RFH-Urt.v.23.6.1939 V z 67/38, RStB1 1939 S.787 (788).
 - 3 BFH-Urt.v.21.2.1958 VI 97/56, BStB1 1958 III S.167 U; BFH-Urt.v.1.12.1960 IV 354/59, BStB1 1961 S.142; BFH-Urt.v. 17.3.1961 VI 67/60, BStB1 1961 III S.427; BFH-Urt.v.12.7.1963 VI 23/62, BStB1 1963 III S.471; BFH-Urt.v.3.7.1964 VI 78/63, BStB1 1964 III S.566 (569); BFH-Urt.v.17.3.1964 I 392/61, BStB1 1964 III S.373 (374); BFH-Urt.v.20.1.1965 I 175/64, BStB1 1965 III S.228; BFH-Urt.v.24.11.1965 VI 128/65, BStB1 1966 III S.131; BFH-Urt.v.16.12.1966 VI 363/65, BStB1 1967 III S.271; BFH-Urt.v.18.12.1968 I R 170/66, BStB1 1969 II S.209; BFH-Urt.v.20.11.1969 IV 332/64, BStB1 1970 II S.538; BFH-Urt.v.18.2.1971 IV 197/64, BStB1 1971 II S.496.

Im einzelnen hat die Rechtsprechung die oben¹ dargelegten Grundsätze in den Fällen der §§ 92 Abs.2², 94 Abs.1 Ziff.2³, 212b Abs.3⁴, 218 Abs.4⁵, 222 Abs.1 Ziff.3 AO⁶ und 35b GewStG⁷ ausdrücklich und ohne weitere Überlegungen angewandt. Gegen einen Änderungsbescheid nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO, bei dem nach ständiger Rechtsprechung eine Gesamtaufrollung stattfindet⁸, soll der Steuerpflichtige alle Gründe geltend machen können, die eine Herabsetzung der Steuer rechtfertigen, weil der Steuerfall in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht neu zu würdigen sei. Allerdings seien auch hier die betragsmäßigen Grenzen des § 232 Abs.1 AO zu beachten⁹.

1 S. S.26.

2 RFH-Urt.v.5.4.1934 VI A 222/34, RStB1 1934 S.514 (515); BFH-Urt.v.16.7.1964 IV 310/63, HFR 1965 S.39 (40).

3 RFH-Urt.v.4.7.1934 VI A 477/34, RStB1 1934 S.989; BFH-Urt.v.7.8.1964 III 52/62, HFR 1965 S.327.

4 Verständlicherweise nur die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung, z.B. BVerwG-Urt.v.29.3.1968 VII C 89.66, BStB1 1968 II S.513; OVG Münster-Urt.v.28.7.1970 II A 46/69, DStZ (B) 1971 S.69; a.A. BVerwG-Urt.v.5.3.1971 VII C 44.68, BStB1 1971 II S.443 (445), nach dem der Änderungsbescheid nur mit dem Einwand angegriffen werden kann, der Änderung des Steuermaßbetrages sei nicht ausreichend Rechnung getragen worden.

5 RFH-Urt.v.12.9.1934 VI A 304, 305/33, RStB1 1934 S.1134 (1135); BFH-Urt.v.21.1.1958 VI 97/56, BStB1 1958 III S.167 U, das den Einwand zuließ, ursprünglich seien außergewöhnliche Belastungen unberücksichtigt geblieben; BFH-Urt.v.15.12.1961 IV 286/58, BStB1 1962 III S.142 (Sonderausgaben); BFH-Urt.v.20.11.1969 IV 332/64, BStB1 1970 II S.538.

6 FG Freiburg-Urt.v.12.8.1963 II 10/62, EFG 1964 S.79.

7 BFH-Urt.v.20.1.1965 I 175/64 S, BStB1 1965 III S.228; BFH-Urt.v.1.3.1966 I 259/64, BStB1 1966 III S.331.

8 Vgl. BFH-Urt.v.15.12.1966 V 181/63, BStB1 1967 III S.212 (213) m.z.N. und zuletzt BFH-Urt.v.19.10.1971 VIII R 27/66, BStB1 1971 II S.106 (107).

9 BFH-Urt.v.30.1.1969 V 149/64, BStB1 1969 II S.409; BFH-Urt.v.29.9.1969 VI R 235/67, BStB1 1970 IIS.33 (34).

Bei Änderungen nach § 225 AO soll § 232 Abs.1 AO nur insoweit Anwendung finden, als in dem ursprünglichen Bescheid ein Steuerbetrag endgültig festgesetzt ist, also bei der Ersetzung eines teilweisen vorläufigen Bescheids durch einen endgültigen und dieser gegenüber dem Erstbescheid zu einem Steuermehrbetrag führt¹. Dann sollen aber auch alle den Änderungsbetrag ausgleichenden Umstände Berücksichtigung finden². Die Lösung des Problems im Falle einer Änderung nach § 4 Abs.3 Ziff.2³ muß aus der Sicht der Rechtsprechung als offen bezeichnet werden, nachdem der Bundesfinanzhof nur eine einschlägige Entscheidung getroffen hat⁴. Darin wird zwar betont, § 232 Abs.1 AO und damit die Unbeschränktheit der Einwendungen bei betragsmäßiger Limitierung gelte auch im Falle des § 4 Abs.3 Ziffs.2 StAnpG, das Urteil ist aber wegen einer anderen Entscheidung⁵, auf die Bezug genommen wird, nicht zweifelsfrei.

b) Die abweichende Ansicht der Finanzgerichte Berlin und Münster

Eine grundsätzlich abweichende Ansicht haben der 3.Senat des Finanzgerichts Berlin in seiner Entscheidung vom 15.9.1967⁶ und der 7.Senat des Finanzgerichts Münster mit Urteil vom 30.3.1971⁷ vertreten.

1 RFH-Urt.v.4.9.1935 VI A 831/34, RStBl 1935 S.1299; BFH-Urt. v.25.8.1961 III 136/60, HFR 1962 S.198.

2 BFH-Urt.v.8.3.1961 II 271/58, HFR 1961 S.172; a.A. wohl RFH-Urt.v.4.9.1935 VI A 831/34, RStBl 1935 S.1299.

3 Gleich zu behandeln sind die Fälle der §§ 4 Abs.2 und 5 Abs.5 StAnpG, vgl. Woerner, Zurücknahme, S.113.

4 Urt.v.21.9.1962 I 248/60 U, BStBl 1962 III S.501 (502).

5 BFH-Urt.v.21.9.1961 IV 440/60 S, BStBl 1961 III S.574.

6 III 128/64, EFG 1968 S.23 ff.

7 VII 1006/70 E, EFG 1971 S.358.

Der 3.Senat des Finanzgerichts Berlin hatte über die Frage zu entscheiden, innerhalb welcher Frist der Antrag nach § 68 FGO zu stellen ist¹. Er kam zu dem Ergebnis, dieser müsse innerhalb der gegen den Änderungsbescheid laufenden Anfechtungsfrist gestellt werden, da nach Fristablauf der Verwaltungsakt bestandskräftig werde und es dann keine Möglichkeit mehr für eine gerichtliche Entscheidung über die dem Bescheid zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen gebe. Obwohl die Entscheidung also nicht unmittelbar zu § 232 Abs.1 AO ergangen ist, ist sie wegen der Problemgleichheit einschlägig.

Der 7.Senat des FG Münster hat eindeutig festgestellt, daß sich die Bestandskraft eines Steuerbescheides auch auf die Besteuerungsgrundlagen erstrecken müsse, weil der festgesetzte Steuerbetrag für sich alleine betrachtet unverständlich sei. Demgemäß gestattete das FG Münster dem Steuerpflichtigen nicht, Einwendungen, die sich gegen bestandskräftig festgestellte Besteuerungsgrundlagen vorangegangener Veranlagungsjahre richteten, aber mit Rücksicht auf das steuerliche Ergebnis nicht vorgetragen worden waren, in späteren Veranlagungszeiträumen zu berücksichtigen, obwohl dies zulässig gewesen wäre, wenn die früheren Bescheide in dieser Hinsicht keinen Ausspruch enthalten hätten².

1 S. dazu die auf S.18 FN 1 angegebene Entscheidung des Großen Senats.

2 Im konkreten Fall handelte es sich um nicht voll berücksichtigte Afa-Beträge nach § 7b EStG.

2. Die Lösung des Problems in der Literatur

a) Die Überwiegende Ansicht

Ein großer Teil der Autoren, die sich mit der Einwendungsbefugnis des Steuerpflichtigen im Rechtsbehelfsverfahren befassen, beschränken sich auf die Wiedergabe der höchstrichterlichen Rechtsprechung¹, nicht nur was das Ergebnis betrifft, sondern auch die Begründung. Mehrfach wird aber auch der Versuch unternommen zu begründen, warum in Bestandskraft nur der Anspruch erwache und demzufolge diese der Einwendungsbefugnis des Steuerpflichtigen nicht entgegenstehe. So meint Loose², daß die auf einen bestimmten Betrag lautenden Steuerbescheide weder zeitlich noch sachlich teilbar seien, sondern ein unteilbares Ganzes bildeten. Die Veranlagung eines Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer sei ein inhaltlich zusammenhängender Vorgang, der eine Aufspaltung in voneinander unabhängige Entscheidungskomponenten nicht zulasse, bei diesen handle es sich vielmehr um Vorfragen einer einheitlichen Rechtspflege. In diesem Zusammenhang wird regelmäßig auf die Bestimmung des § 213 Abs.1 AO³ hingewiesen.⁴

1 So Barske-Woerner, Finanzgerichtsordnung, 1966, Anm.6 zu § 42 FGO; Berger, Der Steuerprozeß - Handbuch mit Kommentar zum Rechtsmittelverfahren, 1954, Anm.6 zu § 234 AO; Delhey, Anfechtung von Berichtigungsbescheiden, DStZ (A) 1943 S.154 (155); Deselaers, Beschränkung der Anfechtung von Berichtigungsbescheiden durch § 234 AO, StW 1956 Sp.379 (380); Fuchs, Zur materiellen Rechtskraft der Steuerbescheide, DStZ (A) 1958 S.367; Giese-Platz, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, 1967, Anm.6 zu § 234; Hippe, Änderung, S.80; v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.4 zu § 232 AO; Kruse, Der Streitgegenstand bei Teilerledigung des Rechtsmittels, FR 1961 S.191; ders., Steuerrecht, § 32 II 3; Kühn-Kutter, a.a.O., Anm.2a zu § 232 AO; Leise-Palert, Kommentar zur Finanzgerichtsordnung, 1972, Anm.1 zu § 42 FGO; Maßner in M.-M., a.a.O., Tz 1862, 1863 zu § 232 AO; Speich, Grenzen der Anfechtung von Steuerbescheiden, NWB F.2 S.1725 (1726); Teichner, Ist § 234 AO entbehrlich?, DStR 1965 S.404 (407); Woerner, Zurücknahme, S.111; ders., BB 1966 S.1015 - beachte aber die Einschränkung a.E.; Vogel, Berichtigungsveranlagung, S.83, 84; Ziemer-Birkholz, Finanzgerichtsordnung, Komm., 2.Aufl. (1970) RdNr.7 zu § 42 FGO.

Die Steuerfestsetzung könne nur insgesamt unzutreffend sein, der Steuerbescheid also auch nur insgesamt aufgehoben werden¹. Nur ausnahmsweise sei nach §§ 212a, 214, 215 AO Gegenstand der materiellen Bestandskraft auch sein Element des Anspruchs².

Trotz dieser im Grundsatz einheitlichen Auffassung ist es bei einzelnen Änderungsvorschriften innerhalb der h.L. zu Meinungsverschiedenheiten über die zum Ausgleich einer Steuererhöhung geeigneten Einwendungen gekommen.

Für den Fall einer Änderung nach § 92 Abs.2 AO hat Delhey³ eine einengende Ansicht vertreten. Es habe darauf anzukommen, inwieweit berechnigte Interessen des Reichs oder des Steuerpflichtigen eine Änderung des Bescheids und eine Anfechtung des Berichtigungsbescheids erfordern.

Ist ein Gewerbesteuermaßbescheid nach § 35b GewStG "ersetzt" worden, weil der Einkommensteuerbescheid geändert worden ist und die Änderung die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb berührt hat, so kann der Steuerpflichtige nach Grieger⁴ gegen die Ertragserhöhung nur gewerbesteuerliche Einwendungen geltend machen, für § 232 Abs.1 AO sei kein Raum, da sich die Ertragsänderung ohne weiteres aus der Gewinnänderung ergebe. V.Wallis/List⁵ wollen hinsichtlich der Zu- und Abrechnungen nur Gründe zulassen,

2 Das Klagensystem der Finanzgerichtsordnung, BB 1966 S.243 (244).

3 Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet regelmäßig einen unselbständigen (mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren) Teil des Steuerbescheids.

4 Tipke in T.-K., a.a.O., A 4 zu § 100 FGO; Vogel, Gutachten, S.47.

1 Ziemer-Birkholz, a.a.O., RdNr.57 zu § 100 FGO.

2 Fuchs, DStZ (A) 1956 S.367 (369).

3 DStZ (A) 1943 S.154 (156) mit einem interessanten Beispiel.

4 Urteilsanmerkung zu BFH.-U.v.1.3.1966 I 259/64, BStBl 1966 III S.331, BB 1966 S.1015; a.A.Woerner, BB 1966 S.1015.

die nach Grund und Höhe unmittelbar von der Gewinnermittlung berührt werden.

Auch bei Anfechtung von Änderungsbescheiden, die gemäß den Vorschriften des StAnpG¹ ergehen, hat sich innerhalb der h.L. keine einheitliche Meinung durchsetzen können. Deselaers² und Riewald³ meinen, der Änderungsbescheid könne nur mit der Begründung angefochten werden, die Änderung sei nicht entsprechend der angewandten Vorschrift vorgenommen worden oder ihre Voraussetzungen hätten nicht vorgelegen. Woerner⁴ hat dagegen geltend gemacht, es sei nicht einzusehen, warum die Fälle der Punktberichtigung nicht gleichmäßig behandelt werden sollten, die Unterscheidung erscheine ihm gekünstelt.

b) Die Ansicht von Raatz, Riewald und Steinberg

Raatz,⁵ Riewald⁶ und Steinberg⁷ kommen zwar in Übereinstimmung mit der h.L. zu dem Ergebnis, daß der Steuerpflichtige im Rechtsbehelfsverfahren gegen einen Änderungsbescheid alle Einwendungen geltend machen könne, die er schon in einem Verfahren

5 In H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.10 zu § 42 FGO.

1 §§ 4 Abs.2, 4 Abs.3 Ziff.2, 5 Abs.5.

2 StuW 1956 Sp.379 (396).

3 In B.-R.-K., a.a.O., Anm.1 Abs.10 zu § 42 FGO und Anm.5 (3) zu § 4 StAnpG.

4 Zurücknahme, S.110; gleichfalls v.Wallis/List in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.5a zu § 42 FGO.

5 Umfang der Wiederaufrollung bei Berichtigung von Steuerbescheiden. - Zum Anwendungsbereich des § 234 AO, DB 1962, Beilage Nr.7, S.1 ff.

6 In B.-R.-K., a.a.O., Anm.4 (4) zu § 92 AO; Anm.3 b (2) und 5 zu § 218 AO; Anm.6 (4) zu § 222 AO und insbes. Anm.1 (7) und (10) zu § 42 FGO.

7 Die Kompensation im Steuerrecht, Diss.1969, S.54 ff.

gegen den ursprünglichen Bescheid hätte vortragen können, um den so entstandenen Nachteil wieder auszugleichen. Sie begründen aber diese mit dem Wort "Kompensation"¹ bezeichnete Möglichkeit nicht mit § 232 Abs.1 AO, sondern mit allgemein materiellrechtlichen Erwägungen.

Nach Raatz² kann § 232 Abs.1 AO nur im Fall des § 222 Abs.1 Ziff.1 AO von Bedeutung sein als Mittel zur Erkenntnis, in welchem Umfang die Grenzen der Rechtskraft beseitigt seien. In den übrigen Fällen der Änderung, in denen keine Gesamtaufrollung stattfinde, ermögliche die betreffende Vorschrift von vornherein nur punktuelle Korrekturen in einer bestimmten Richtung. Innerhalb dieser oberen und unteren Grenzen sei der Steuerfall neu zu würdigen, was dem Steuerpflichtigen Gelegenheit gebe, alle Einwendungen geltend zu machen.

Riewald rechtfertigt sein Ergebnis aus "einer Abwägung der bei den einzelnen Anwendungsmöglichkeiten für und gegen sie sprechenden Gesichtspunkte"³. Der Steuerpflichtige habe die Anfechtung des Erstbescheids unterlassen, weil er sich in Höhe des ursprünglichen Steuerbetrages tatsächlich für steuerpflichtig gehalten habe. Nach Änderung des Steuerbescheids zu seinen Ungunsten sei die Grundlage dieser Überlegung weggefallen. Es müsse ihm daher gestattet werden, die zu seinen Gunsten sprechenden Umstände wieder heranzuziehen. Dies gelte allerdings nur, soweit die Billigkeit zu diesem Schluß zwingt; § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG und § 225 AO, bei Ersetzung eines teilweise vorläufigen Bescheids, seien daher nicht Fälle dieser Art.

Steinberg³ bereichert diese Argumentation um eine weitere, in dieselbe Richtung zielende. Nach dem "grundgesetzlich ga-

1 Zu diesem Begriff Steinberg, Kompensation, S.1, 2.

2 DB 1962, Beilage Nr.7 S.1 (4, 5).

3 In B.-R.-K., a.a.O., Anm.1 Abs.10 zu § 42 FGO.

4 Kompensation, S.56.

rantierten Recht auf Freiheit von irgendwelchen gesetzlich nicht gerechtfertigten Belastungen mit Verbindlichkeiten" müsse es dem Steuerpflichtigen erlaubt sein, alle Einwendungen vorzutragen, denn in einem früheren Verfahren hätte er sie mit Erfolg überhaupt nicht geltend machen können. Die Rechtsbehelfsbehörden hätten die Befugnis, den Steuerfall unbeschadet des Begehrens des Antragstellers in vollem Umfang nachzuprüfen. Die Saldierung der günstigen und ungünstigen Umstände hätte zur Abweisung der Klage geführt. Nach Erlaß des Änderungsbescheids habe sich der Nachteil erst aktualisiert, jetzt müsse der Steuerpflichtige auch alle für ihn sprechenden Gesichtspunkte in das Verfahren einführen können.

c) Die Ansicht von Martens, Söhn, Leusmann und Hermstädt

Die höchstrichterliche Rechtsprechung und die herrschende Literaturmeinung ist nicht ohne Kritik geblieben. Insbesondere Martens hat den Versuch gemacht, das Rechtsinstitut der Bestandskraft von Steuerbescheiden tiefer zu ergründen,¹ ohne allerdings direkt in diesem Zusammenhang auf § 232 Abs.1 AO einzugehen. Seiner Ansicht nach muß sich die Bestandskraft auch auf die Besteuerungsgrundlagen erstrecken, da sie andernfalls ihrer Zielsetzung, widersprechende Entscheidungen zu verhindern, nicht gerecht werden könne. Anschaulich zeige sich dies in den Fällen der Besteuerung komplementärer Vorgänge in verschiedenen Steuerabschnitten². Wenn man seiner Meinung nicht

1 Der Umfang der Bestandskraft von Steuerbescheiden, StuW 1965 Sp.625 ff.

2 Martens, StuW 1965 Sp.625 (626) nennt als Beispiel den Fall, daß die Zahlung des Mieters X an den Steuerpflichtigen Y im Jahre 1963 zu einer Erhöhung dessen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geführt habe. Ebenso schon Jahn, Widersprechende Steuerfestsetzungen, StuW 1930, Teil I Sp.205 (210).

folge, bestehe rechtlich keine Möglichkeit, die bereits 1963 versteuerte Einnahme vor einer erneuten Besteuerung im Jahre 1965 zu schützen, falls sich die Meinung der Finanzbehörde über den Zeitpunkt des Zuflusses geändert habe¹. Die h.M. verkenne die Beziehung zwischen Steuerbetrag und Besteuerungsgrundlage².

Söhn³ hält die h.M. schon im Ansatzpunkt für verfehlt, da sie von der Unteilbarkeit des Steuerbescheids ausgehe, jedenfalls was den "Grund" des Steuerbescheids angehe. Demgegenüber zeige z.B. gerade der Gang der Einkommensteuerermittlung die Vielzahl der selbständig zu treffenden Entscheidungen. Die Verbescheidung "uno actu" sei zweckmäßig, aber keineswegs notwendig. Die Selbständigkeit der einzelnen Entscheidungen werde auch durch § 213 Abs.1 AO nicht ausgeschlossen.

Hermstädt⁴ hat auf die Zweideutigkeit der Formulierung des § 232 Abs.1 AO ("soweit die Änderung reicht") hingewiesen, die auch die Auslegung zulasse, daß nur Einwendungen erhoben werden können, die mit den aufgedeckten neuen Tatsachen (im Falle des § 222 Abs.1 Ziff.1 AO) in Zusammenhang stehen.

-
- 1 Ebenso Leusmann, Rechtskraftprobleme im Steuerrecht, Stlex, 2 A, 93-96, S.1 (8).
 - 2 Martens, Der Streitgegenstand im Steuerprozeß, StuW 1966 Sp.690 (698); ders., StuW 1968 Sp.53 (58 FN 18).
 - 3 StuW 1969 Sp.217 (225 FN 24); ders., Teilbarkeit von Verwaltungsakten, die auf eine Geldleistung gerichtet sind, Verw.Arch.Bd.60 (1969) S.64 ff.
 - 4 Die Wiederaufrölung des ganzen Falles, StuW 1963 Sp.145 (153 FN).

3. Eigene Ansicht

Im Mittelpunkt der folgenden Untersuchung muß die Frage nach dem Umfang der Rechts-(Bestands)Kraft von Steuerbescheiden stehen, denn sowohl die unter I 1a, 2a dargestellte herrschende, als auch die unter I 1b, 2c dargestellte abweichende Meinung nehmen in ihrer Begründung maßgeblich darauf Bezug. Ein gesondertes Eingehen erfordert die unter I 2b skizzierte Ansicht, da sie auf einem scheinbar unterschiedlichen Ausgangspunkt aufbaut.

Der Umfang der Rechts-(Bestands)kraft von Steuerbescheiden bedingt die Rechts-(Bestands)fähigkeit derselben, die wiederum nur aus dem Wesen des Steuerverwaltungsaktes in Verbindung mit Sinn und Funktion der Rechts-(Bestands)kraft beantwortet werden kann. Da der Begriff der Rechtskraft ein Institut bezeichnet, das aus dem Zivil- und Strafprozeßrecht stammt, scheint es nahezuliegen, die Erörterungen auf der Grundlage von Ergebnissen zu beginnen, die insbesondere auf dem Gebiet des Zivilprozeßrechts gewonnen worden sind, zumal wir einer wiederbelebten Tendenz begegnen, gemeinsame Grundlagen aller Verfahrensordnungen herauszuarbeiten¹.

Trotzdem ist eine auf dem Steuerrecht basierende Lösung des Problems vorzuziehen, weil zum einen die Eigenart von Steuerbescheiden die anstehende Problematik besonders deutlich werden läßt und eventuell auch zu eigenständigen Lösungen zwingt und sich zum anderen die Diskussion um die Rechts-(Bestands)kraft von Steuerbescheiden in neuerer Zeit deutlich belebt hat². Im übrigen kann von einem gesicherten Erkenntnisstand im Zivilprozeßrecht keinesfalls ausgegangen werden³, so daß jeder Rückgriff nur mit Vorsicht ausgeübt werden kann.

1 Vgl. die instruktiven Untersuchungen von Grunsky, Grundlagen des Verfahrensrechtes (1970) und Henckel, Prozeßrecht und materielles Recht (1970).

2 Vgl. nur die Beschlüsse des Gr.S. vom 17.7.1967, Gr.S.1/66, BStBl 1967 III S.344 und vom 16.12.1968, Gr.S.3/68, BStBl 1969 II S.205.

3 Vgl. z.B. die Arbeit von Zeuner, Die objektiven Grenzen der Rechtskraft im Rahmen rechtlicher Sinnzusammenhänge, 1959.

Die Forschungen auf den Gebieten des Zivil- und Verwaltungsrechtes sollen aber dennoch nicht außer Betracht bleiben, weil schon der zeitlich bedingte Vorsprung in diesen Bereichen für andere Rechtsgebiete von Nutzen sein muß.

a) Einwendungsbeschränkungen aus dem Umfang der Rechts-(Bestands)-kraft von Steuerbescheiden

aa) Die rechtliche Einordnung des Steuerbescheides

Der Steuerbescheid ist unter den Oberbegriff des Steuerverwaltungsaktes einzureihen¹⁾. Dieser wird im Anschluß an § 25 MRVO Nr. 165² und der daran anknüpfenden allgemeinen Meinung im Verwaltungsrecht³ definiert als "Verfügung, Entscheidung oder sonstige hoheitliche Maßnahme, die eine Steuerverwaltungsbehörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des Steuerrechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist"⁴. Die Abgabenordnung kennt neben den Steuerbescheiden noch die sonstigen Bescheide im Sinne des § 229 Ziff.2-14 AO, die Verfügungen im Sinne des § 230 AO sowie die Rechtsbehelfsentscheidungen⁵. Zwischen den Ausdrücken Steuerverwaltungsakt und Verfügung, den die Abgabenordnung vielfach gebraucht⁶, besteht Deckungsgleichheit, insbesondere umfaßt der Begriff der "Verfügung" nicht die Entscheidungen der Finanzgerichte⁷.

-
- 1 Hensel, Steuerrecht, S.158; Niemann, Der Steuerverwaltungsakt, VjSchrStF 1930, S.173 ff; Tipke in T.-K., a.a.O., A 1 zu § 91 AO.
 - 2 Inzwischen außer Kraft gesetzt.
 - 3 Vgl. statt aller Wolff, Verwaltungsrecht I, 8.Aufl.(1971), S.295.
 - 4 Tipke in T.-K., a.a.O., A 1 zu § 91 AO; ähnlich v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.4 zu Vor. § 91 AO.
 - 5 Einspruchsentscheidungen, §§ 247, 248 AO; Beschwerdeentscheidungen §§ 247, 249 AO; Erinnerungsentscheidungen, § 257 AO.
 - 6 Z.B. §§ 91-95
 - 7 v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.4 Vor § 91 AO; a.A. v.Böndgen, Rechtskraftdurchbrechung im Steuerrecht mittels Billigkeitserlassen n.§131AO, Diss.(1968), S.20.

Der Steuerbescheid beendet das Steuerermittlungsverfahren (§ 210 Abs.1 AO) und ist in den von § 210 b Abs.1 AO genannten Fällen¹ schriftlich mit den Erfordernissen des § 211 AO zu erteilen. Er ist das Mittel staatlicher Hoheitsträger, die ihnen gegenüber zustehenden Besteuerungsrechte einseitig, also ohne gerichtliche Hilfe durchzusetzen², während im Privatrecht diese, als "Selbsthilfe" zu qualifizierende Möglichkeit weitgehend beseitigt ist³. Indes besagen diese Äußerlichkeiten noch sehr wenig über die eigentliche Aufgabenstellung des Steuerbescheides. Entscheidend ist die rechtliche Beziehung zwischen der (abstrakt generellen) Norm und dem (konkret individuellen) Steuerbescheid, nur aus ihr heraus kann die Wirkungsweise des letzteren erklärt werden⁴. Deswegen gehen diejenigen Erörterungen fehl, die diese aus § 3 StAnpG⁵ herzuleiten versuchen⁶, denn diese Vorschrift befaßt sich nur mit dem Entstehungszeitpunkt.

Die Geltendmachung öffentlich-rechtlicher Ansprüche wird als Transformationsprozeß angesehen, wobei der Verwaltungsakt als Bindeglied zwischen der Norm und dem Normadressaten fungiert, seine Aufgabe also darin bestehen soll, das objektive Recht zu verwirklichen⁷. Die statische Betrachtungsweise dieses Vorgangs fußt auf dem Gedanken, daß die Rechtsordnung letztlich alle Fragen eindeutig entscheide, das Gesetz mit Hilfe der Logik nur konkretisiert und

-
- 1 Zu darüber hinaus bestehenden Fällen, in denen Schriftlichkeit angeordnet ist, s. Tipke in T.-K., a.a.O., A 1g. zu 210b AO. C.394.63,
 - 2 Sehr weitgehend BVerwG-Urt.v.6.5.1964 VIII/ BVerwGE 18 S.283; einschränkend BVerwG-Urt.v.24.6.1966 VI/OVB1 1966, S.931. C.183.62/
 - 3 Zu nennen wären nur §§ 228, 229 BGB.
 - 4 Martens, Normenvollzug durch Verwaltungsakt und Verwaltungsvertrag, AÖR Bd.89 (1964) S.429 (433).
 - 5 "Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft."
 - 6 So BFH-Urt.v.10.11.1953 I 108/52 S, BStBl 1954 III S.27.
 - 7 Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechtes, 8.Aufl. (1928), S.185, 186; Obermayer, Verwaltungsakt und innerdienstlicher Rechtsakt (1958) S.68.

individualisiert werden müsse¹ und sich so die richtige (sprich gerechte) Rechtsfolge gleichsam selbsttätig einstelle². Dem könnte nur zugestimmt werden, wenn sich die Begriffe unserer Rechtsordnung wie mathematische Zahlenreihen nach festen Regeln zu bestimmten Aussagen zusammenfassen ließen. Rechtsbegriffe können aber als Wertbegriffe nur in engen Grenzen durch die Rechtsordnung bestimmt werden, im Übrigen erfordern sie im Falle der konkreten Anwendung immer wieder einen Willensakt, der auf Wertungen und praktischen Zielsetzungen beruht³. Hoheitliches Verwaltungshandeln ist schwerpunktmäßig nicht das Auffinden des Ausspruchs, der den Anspruch des Staates ummünzt, sondern in jedem Einzelfall eine auf Abwägung der Interessen der Beteiligten beruhende Entscheidung und damit gleichsam Nachvollzug derjenigen des Gesetzgebers⁴. Essentieller Bestandteil des Normenvollzugs ist eine Parallelität zwischen den der Norm und dem Einzelfall zugrunde liegenden Interessen.

Dabei muß aber zweierlei beachtet werden: Gesetz, Verwaltungsakt und Richterspruch sind nur Konkretisierungen der normativen Verfassung, die das Entstehen der "wirklichen Verfassung"⁵ erst ermöglichen. Wenn aber nun eine Verfassung, wie die der Bundesrepublik Deutschland, notwendig weit und offen ist, weil nur so die Voraussetzungen für den geschichtlichen Wandel und die Veränderung der Lebensverhältnisse geschaffen werden, so kann auf der anderen Seite die übrige Rechtsordnung nicht als festgefügte Einheit, sondern muß als ständig in "statu nascendi" befindlich gesehen werden⁶.

-
- 1 Martens, Die rechtliche Wirkungsweise des Steuerverwaltungsaktes, Stuw 1965 Sp.569.
 - 2 Jesch, Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in rechtstheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht, AöR Bd.82 (1957), S.169 m.w.N. in FN 2b.
 - 3 v.Hippel, Untersuchungen zum Problem des fehlerhaften Staatsaktes, 1924, S.58.
 - 4 Coing, Grundzüge der Rechtsphilosophie, 1950, S.248; Martens, AöR Bd.89 (1964), S.429 (434): "...nicht Nachdenken eines Vorhergedachten, sondern Zuendedenken eines Gedachten."
 - 5 Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 5. Aufl. (1972), S.17.

Jeder Akt der Rechtsanwendung muß daher Hand in Hand mit einer erneuten Auslegung der Gesetzesbegriffe gehen, wobei die insoweit rechtssetzende Tätigkeit der Auslegung nicht frei ist, sondern sich an geschriebenen, aber auch ungeschriebenen Rechtsprinzipien zu orientieren hat.

Die Projektion der Norm auf den Einzelfall erfordert darüber hinaus eine Sachverhaltsaufklärung eben dieses Einzelfalles, deren Stellenwert im Rahmen des Normenvollzugs keinesfalls unterschätzt werden darf. Es geht darum, die tatsächlichen Ermittlungen mit einer Feststellung abzuschließen, die eine gewisse Verbindlichkeit beanspruchen kann und daher konstitutive Wirkung besitzt¹.

Die Feststellung der schließlichen Rechtsfolge, im Falle des Steuerbescheids also des festzusetzenden Steuerbetrages, gründet auf einer Reihe von "Präformitäten"², weil anders die Rechtsanwendung Stückwerk bleiben muß. Die hier skizzierte Komplexität des Normenvollzugs wird durch den in der Abgabenordnung verwendeten dynamischen Begriff der "Verfügung" weit besser verdeutlicht als durch den allzu statischen Begriff des Verwaltungsaktes, der über die Finanzgerichtsordnung³ auch Eingang in das Steuerrecht gefunden hat. "Verfügung" kann man im Anschluß an Riewald⁴ als "hoheitliche Willensäußerung, die auf Rechtsgestaltung im Einzelfall gerichtet ist", definieren. Die von vielen Autoren⁵ vorgenommene Einteilung in deklaratorische und konstitutive Verfügun-

6 Esser, Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, 1956, S.18, 19.

1 Martens, AöR Bd.89 (1964), S.429 (434); a.A. Tipke in T.-K., a.a.O., A 20 zu § 91 AO, Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, 2.Aufl. (1959/60), Bd.I, S.504.

2 Bruns, "Funktionaler" und "instrumentaler" Gehalt der Gestaltungsrechte und Gestaltungsurteile, ZfP 78, S.278.

3 FGO vom 6.10.1965, BGBl I S.1477; vgl. z.B. §§ 40-42 FGO; auch die Reform der Abgabenordnung wird den Begriff des "Verwaltungsaktes" in das allgemeine Steuerrecht einführen, s. insbes. §§ 125 ff EAO 1974, BT-Drucksache VI/1982.

4 In Becker-Riewald-Koch, a.a.O., Vor. 1 (3 und 6) § 91 AO.

5 Z.B. v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.12 zu Vor. § 91 AO; Tipke in T.-K., a.a.O., A 20 zu § 91 AO; Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Bd.1, 9.Aufl. (1966), S.203.

gen¹ ist demgegenüber nur von untergeordneter Bedeutung, da auch die als deklaratorisch angesehenen Verfügungen im hier gebrauchten Sinn durch konstitutive Merkmale geprägt sind. Dies gilt insbesondere auch für Steuerbescheide ungeachtet des § 3 Abs.1 StAnpG; die Steuerschuld entsteht danach zwar unabhängig von ihrer Festsetzung, allein durch Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, die Festlegung des letzteren schafft aber eine autonome Grundlage, was sich insbesondere darin zeigt, daß die Norm auch eine von ihr auf Grund falscher Rechtsanwendung getroffene Rechtsfolge rechtlich akzeptiert².

Im folgenden wird nun zu untersuchen sein, ob Steuerbescheide, die nach der hier vertretenen Ansicht eigenständigen Rechtswert besitzen und nicht nur als Annex des Gesetzes betrachtet werden können, rechts-(bestands)kraftfähig sind.

bb) Rechts-(Bestands)kraft von Steuerbescheiden

Die Problematik soll auch hier anhand eines einfachen Falles (Beispiel II) veranschaulicht werden:

Der Steuerpflichtige X erhält vom Finanzamt F für das Jahr 1971 einen Einkommensteuerbescheid, in dem X eine Steuerschuld in bestimmter Höhe auf Grund der rechtlichen Beurteilung der Vorgänge a, b und c auferlegt wird. Dasselbe Finanzamt erläßt kurze Zeit später einen weiteren Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 1971, gleichen Inhalts wie der vorangegangene Bescheid, ohne auf diesen Bezug zu nehmen.

Die zweifache Beanspruchung kann nicht rechtens sein, es fragt sich aber, mit welchen Mitteln unsere Rechtsordnung derartige

1 Konstitutive Verfügungen sollen ein Rechtsverhältnis begründen, aufheben oder die Begründung desselben verweigern, während deklaratorische Verfügungen bestehende Zustände nach außen manifestieren sollen, vgl. die in FN 5 S. 40 Genannten.

2 Forsthoff, Lehrbuch, S.205.

Ergebnisse verhindert oder zumindest beseitigt¹. In Betracht kommt das Rechtsinstitut der Rechts-(Bestands)kraft von Steuerbescheiden, seine Geeignetheit zur Lösung des Problems und bejahendenfalls seine Anerkennung auch für Steuerbescheide der in I 3 a, aa² dargestellten Art ist Mittelpunkt der folgenden Überlegungen.

α) Abriß des Meinungsstandes über die Rechts-(Bestands)kraft von (Steuer-)Verwaltungsakten

Zu unterscheiden ist zwischen der formellen und materiellen Rechtskraft, beide Begriffe stammen aus dem Zivilprozeßrecht³ und sind in der heute geltenden Zivilprozeßordnung⁴ in § 705 (formelle) und § 322 (materielle) niedergelegt. Die formelle Rechtskraft besagt, daß ein Endurteil nicht oder nicht mehr⁵ mit Rechtsmitteln angefochten werden kann; materielle Rechtskraft bedeutet nach heute allgemein anerkannter Ansicht die Maßgeblichkeit des Inhalts der Entscheidung für Gericht und Parteien, falls in einem späteren Verfahren um dieselbe Rechtsfolge gestritten wird⁶, wobei streitig ist, ob die Klage als unzulässig abzuweisen ist oder ein Sachurteil ergehen darf, dessen Inhalt aber nicht von dem des ersten Urteils abweichen kann⁷.

1 Eine positive Regelung für den Fall, daß verschiedene Finanzämter den Steuerpflichtigen zur Steuerzahlung heranziehen, findet sich in § 78 Abs.2 AO.

2 S. oben S. 37 ff.

3 Zur Entwicklung vgl. Picht, Die Entstehung der Begriffe formelle und materielle Rechtskraft, Diss. (1957), S.9 ff.

4 V.30.Januar 1877 (RGBl S.83) in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.September 1950 (BGBl S.533).

5 Vgl. § 19 EGZPO

6 Rosenberg-Schwab, Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts, 10.Aufl. (1970), § 152 IV 1a; Lent-Jauernig, Zivilprozeßrecht, 15.Aufl. (1970), § 62 III 1; Wieczorek, Zivilprozeßordnung und Gerichtsverfassungsgesetz (Handausgabe), 2.Aufl.(1966) Anm.A I ff zu § 322 ZPO; Thomas-Putzo, Zivilprozeßordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz und den Einführungsgesetzen, 6.Aufl.(1972), Anm.4 zu § 322 ZPO.

7 S. dazu Grunsky, Grundlagen, § 47 III 2 m.N. auf Schrifttum und Rechtsprechung in den FN 45, 46.

Das Institut der materiellen Rechtskraft für verwaltungsgerichtliche Urteile hat sich erst durchgesetzt, nachdem positive Regelungen mit Schaffung der Verwaltungsgerichtsbarkeit erfolgten¹. Im Steuerrecht hat die Diskussion über die materielle Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile bereits vor Ergehen der Reichsabgabenordnung² eingesetzt³, und obwohl auch die RAO 1919 die materielle Rechtskraft nicht positiv geregelt hatte, herrschte über die materielle Rechtskraftfähigkeit steuergerichtlicher Urteile sehr bald Einmütigkeit⁴.

Die materielle Rechtskraftfähigkeit von Verwaltungsakten ist im allgemeinen Verwaltungsrecht seit jeher ein Punkt heftigster Auseinandersetzungen gewesen⁵. Ein nicht unbedeutender Teil der Literatur lehnte das Institut der materiellen Rechtskraft für Verwaltungsakte generell ab⁶, Zschake⁷ mit der Begründung, daß der

-
- 1 Vgl. dazu Müffelman, Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile, (1965), S.19, FN 9.
 - 2 RAO v. 13.Dezember 1919 (RGBl S.1993).
 - 3 Bejahend: Loening, Die Rechtskraft verwaltungsgerichtlicher Urteile, Verw.Arch. Bd.7 (1899), S.1 (72, 73); verneinend: Fuisting, Der Rechtsschutz bei der Einkommensteuer in Preußen, Verw.Arch. Bd.4 (1896), S.294 (311).
 - 4 Für die Rechtsprechung grundlegend RFH-Urt.v.25.3.1927 II A 66/27, RFHE 21 S.85 mit dem Argument, daß der Grundsatz der Gewaltenteilung eine Verwaltungskontrolle über den Richter verbiete; im gleichen Sinne BFH-Urt. v.18.9.1957 II 195/55 U, BStBl 1957 III S.423; aus dem Schrifttum Hensel, Steuerrecht, S.139; Niemann, Der Steuerverwaltungsakt, VjschrStF 1930 S. 173 ff; Zitzlaff, Fragen der Reichsabgabenordnung, StuW 1936 Sp.475 (497).
 - 5 So lösten die von der sog. "Wiener Schule" (Bernatzik, Tezner, Merkl) vertretenen Thesen zur Rechtskraft auf dem 26.Dt.Juristentag lebhafteste Diskussionen aus. Allerdings war damals zu berücksichtigen, daß das österreichische Recht außer dem Verwaltungsgerichtshof keine Verwaltungsgerichte kannte, woraus die Tendenz verständlich wird, die Rechtsbeständigkeit von Verwaltungsakten zu erhöhen.
 - 6 Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 3.Aufl. (1924) S.162 f; Fleiner, Institutionen, S.196 ff; Coester, Die Rechtskraft der Staatsakte, (1927) S.103; v.Turreg, Feststellungswirkung und Rechtskraft, JR 1950 S.432 (433); Zschake, Die Rücknahme rechtswidrig belastender Verwaltungsakte der Leistungsverwaltung, DVBl 1962, S.322.

Grundsatz der materiellen Gerechtigkeit mindestens den gleichen Rang einnehme wie der der Rechtssicherheit. Zunehmend setzte sich aber die gegenteilige Ansicht durch, insbesondere aus der Erkenntnis, daß den Rechtswirkungen des Verwaltungsaktes eine gewisse Beständigkeit und Verbindlichkeit eigentümlich ist¹. Als sehr förderlich in dieser Entwicklung erwies sich eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Haftentschädigungsrecht², in der zwar ausgesprochen wird, daß die den gerichtlichen Urteilen verliehene materielle Rechtskraft unanfechtbaren Verwaltungsakten nicht eigen ist, andererseits aber eine wesensverwandte Rechtskraft von Verwaltungsakten nicht ausgeschlossen wurde³. Als Bedingungen kristallisierten sich heraus, der Verwaltungsakt müsse zu einem abgeschlossenen "invariablen"⁴ Sachverhalt und in einem förmlichen Verfahren ergehen. Vornehmlich zwei Gesichtspunkte erwiesen sich jedoch als hemmend. Zum einen die enge Beziehung zwischen den Begriffen Rechtskraft

7 A.a.O., FN 6 S.43.

1 Forsthoff, Lehrbuch, S.247; Wolff, Verwaltungsrecht I, § 52 I c; Eyermann-Fröhler, a.a.O., Anh. 33 ff zu § 42 VwGO; Beseler, Die Rechtskraft der Verwaltungsakte, Diss. (1964), S.85 ff; Haueisen, Beurteilung fehlerhafter Verwaltungsakte, DVBl 1960 S.913 (917); Bullinger, Zur Bestandskraft belastender Verwaltungsakte, JZ 1963 S.466 (468); Jesch, Die Bindung des Zivilrichters an Verwaltungsakte (1956) S.69 (84 f); Mulert, Die Rücknahme unanfechtbarer belastender Verwaltungsakte, Diss.(1970), S.4 ff. Auf Vollständigkeit erhebt diese Aufzählung wegen des sehr umfangreichen Schrifttums keinen Anspruch.

2 Urt.v.1.7.1953, 1 BvL 23/51, BVerfGE 2, 380 (393, 403).

3 So im Anschluß an das Urteil des BVerfG, a.a.O., FN 2 BVerwG-Urt.v.24.1.1957 I C 194/54, BVerwGE 4 S.250; BVerwG-Urt.v.25.10.1957 III C 370.56, BVerwGE 5 S.312 (313).

4 Forsthoff, Verwaltungsrecht, S.247.

und Urteil, weil man sich allseits der erheblichen Unterschiede zwischen Urteilen und Verwaltungsakten, was ihr Zustandekommen, das Verfahren und die Funktion im Rechtsleben angeht, bewußt ist¹. Zum anderen die Einordnung der weitgehenden Rücknahme- und Änderungsbefugnisse der Verwaltung, die von einigen Autoren als rechtskraftfremd empfunden wird².

Das steuerrechtliche Schrifttum hat sich sehr eingehend mit dem Problem der materiellen Rechtskraft von Steuerbescheiden auseinandergesetzt³. Nach anfänglich ablehnender⁴ setzte

1 Für alle Wolff, Verwaltungsrecht I, § 52 I a; darüber hinaus betont Friesenhahn, Über Begriff und Arten der Rechtsprechung unter besonderer Berücksichtigung der Staatsgerichtsbarkeit nach dem GG und den westdeutschen Landesverfassungen, Festschrift für Richard Thome (1950), S.21 ff, das Unterscheidungsmerkmal, daß der Richterspruch Streitentscheidung durch einen unbeteiligten Dritten ist, während der Verwaltungsbeamte als Organwalter des Staates für diesen und in dessen Interesse handelt.

2 S.dazu die in FN 6 auf S.43 Genannten; daneben Saladin, Der Widerruf von Verwaltungsakten, 1960, S.5 (7).

3 Kloss, Die Rechtskraft in Steuersachen, StuW 1925 Sp.34 ff und Sp.217 ff; Niemann, VjSchrStuFR 1930 S.173; Kühn, Die Rechtskraft in Steuersachen (1931), S.4 ff; Niemann, Grenzen der Rechtskraft im Steuerrecht, Verw.Arch. Bd.40 (1935) S.130 ff; Klein, Zum Problem der materiellen Rechtskraft von Steuerverwaltungsakten, insb. von Steuerbescheiden, Verw.Arch. Bd.45 (1940), S.49 ff; Ehlers, Neuordnung der Rechtskraft im Besteuerungsverfahren, StuW 1949 Sp.555 ff; Fuchs, DStZ (A) 1956 S.367; Blencke, Zum Begriff der Rechtskraft im Steuerrecht, DStR 1959 S.224 ff; Tipke, Über Bestandskraft, StuW 1960 Sp.809 ff; Paulick, Bindungsprobleme im Steuerrecht, StbJb 1964/65 S.351 ff; Woerner, Zurücknahme, S. 7 ff; Tipke in T.-K., a.a.O., A 1 3 zu § 93 AO; v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.32 ff, Vor § 91 AO. Daß es sich dabei nicht nur um ein theoretisches Problem handelt, s. Leingärtner, Die materielle Rechtskraft der Steuerentscheidungen und die Folgeänderung nach § 218 Abs.4 AO, DStR 1967 S.591 ff.

4 Insb. Niemann, Verw.Arch. Bd.40 (1935), S.135 ff und Klein, Verw.Arch. Bd.45 (1940), S.49 ff.

sich mehr und mehr eine zustimmende¹ Haltung durch, weil man die mit einem Steuerbescheid eingetretenen rechtlichen Wirkungen für schutzwürdiger erachtet als nicht auszuschließende Ungerechtigkeiten in einzelnen Fällen. Um den gegenüber steuerrechtlichen Urteilen schwächeren Bindungsgrad auszudrücken², scheint sich der Begriff der Bestandskraft für Steuerbescheide durchzusetzen³, nach der der Inhalt des Steuerbescheids, individualisiert durch den Schuldner und die Steuer, die Beteiligten auch in einem neuen Verfahren bindet, wenn nicht die materielle Bestandskraft ausnahmsweise ganz oder teilweise aufgehoben wird, nämlich unter den besonderen Voraussetzungen der Vorschriften über die Zurücknahme oder Änderung von Steuerbescheiden⁴.

-
- 1 Insb. Fuch, DStZ (A) 1966 S.367 (370) und v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.27 ff zu § 222 AO m.w.N.
 - 2 Die erlassende Behörde kann unter bestimmten Voraussetzungen den Steuerbescheid zurücknehmen oder ändern, s. dazu oben S.9.
 - 3 Vgl. Woerner, Zurücknahme, S.7 m.w.N.; BFH-Urt.v.16.3.1965 I 54/64 S, BStBl 1965 III S.388; BFH-Urt.v.30.1.1968 II 113/65, BStBl 1968 II S.310; BFH-Urt.v.18.2.1971 IV 197/64, DStR 1971 S.471; anders (Rechtskraft) noch RFH-Urt.v.12.3.1929 I A a 74/29, RStBl 1929 S.82; RFH-Urt.v.23.6.1939 Vz 67/38, RStBl 1939 S.787; BFH-Urt.v.21.12.1958 VI 97/56, BStBl 1958 S.167; BFH-Urt.v.22.7.1960 III 95/59, BStBl 1960 S.524.
 - 4 Woerner, Zurücknahme, S.7; im folgenden soll, dem neueren Sprachgebrauch folgend, nur noch von "Bestandskraft" im Zusammenhang mit Steuerbescheiden die Rede sein, ohne damit eine inhaltliche Fixierung vorzunehmen.

8) Die formelle Bestandskraft von Steuerbescheiden

Wenn die Finanzbehörden im Einzelfall einen Steuerbescheid erlassen, so soll damit eine verbindliche Feststellung der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer erreicht werden. In dieses Pflichtverhältnis kann durch drei Vorgänge eingegriffen werden: Als Ausfluß des formellen Hauptgrundrechts nach Art. 19 Abs. 4 GG kann der Steuerpflichtige gegen diesen Akt der öffentlichen Gewalt den Rechtsweg zu den Gerichten beschreiten, um eine Kassation oder Abänderung (§ 100 Abs. 1 und 2 FGO) des Steuerbescheids durchzusetzen. Daneben kann die Behörde selbst störend eingreifen, indem sie entweder einen Bescheid erläßt, der den Erstbescheid abändert¹, oder schließlich einen Bescheid erläßt, der den Feststellungen eines anderen Bescheids widerspricht, ohne diesen aufzuheben, etwa auf Grund einer Änderung ihrer Rechtsansicht². Nach der h.M.³ steht die erste Möglichkeit in unmittelbarer Beziehung zur formellen Bestandskraft, die mit der Unanfechtbarkeit gleichgesetzt werden müsse, während die dritte Möglichkeit von der materiellen Bestandskraft erfaßt werde. Die Abänderbarkeit von Steuerbescheiden soll weder zu den Voraussetzungen der formellen oder materiellen Bestandskraft gehören, noch einer der beiden Gruppen unterfallen, sondern ein selbständiges Dasein führen.

Wenn unsere Rechtsordnung dem Staat auf der einen Seite die Befugnis gibt, von den Bürgern Abgaben auf Grund einseitiger Festsetzung zu verlangen, so wäre es auf der anderen Seite unzweck-

-
- 1 Nach unserem Begriffsverständnis wird damit der Erstbescheid formell und materiell außer Kraft gesetzt, s. oben S. 15 ff.
 - 2 Martens, StuW 1965 Sp. 625 (627) nennt dazu den Fall, daß das Finanzamt einen Vorgang, den es bereits im vorangegangenen Veranlagungsjahr steuerlich verbeschieden hat, im darauffolgenden Veranlagungsjahr erneut der Besteuerung unterwerfen will, weil der Zufluß (§ 11 Abs. 1 EStG) entgegen den Feststellungen des vorangegangenen Bescheids erst im Jahr der jetzigen Veranlagung stattgefunden haben soll.
 - 3 Vgl. alle in FN 2 S. 45 Genannten.

mäßig, eine dauernde Rechtsunsicherheit zu dulden, ob der Bürger von seinem verfassungsmäßig garantierten Klagerecht Gebrauch macht, denn dieses Recht läßt die Verbindlichkeit der festgestellten Rechtsfolge in der Schwebe und hindert die Behörde unter Umständen¹, den Steuerbescheid als Vollstreckungstitel zu gebrauchen. Es gilt also, Bedingungen festzulegen, unter denen die festgestellten Rechtsfolgen gegenüber dem Bürger Verbindlichkeit beanspruchen können, d.h. von ihm nicht mehr im gleichen Verfahren in Frage gestellt werden können. Diese Bedingungen können nur eine verfassungsgemäße Eingrenzung des Rechtes aus Art.19 Abs.4 GG zum Gegenstand haben, dürfen dies aber keinesfalls ausschließen, wodurch dem Bürger aber der maßgebliche Einfluß aus dem Verbindlichwerden der Rechtsfolgen erhalten bleibt². Art.19 Abs.4 GG gewährleistet den Rechtsweg nur im Rahmen der jeweils geltenden Prozeßordnung³, so daß bei Nichteinhaltung bestimmter Fristen Klageverzicht und Klagerücknahme ausgeschlossen sein kann und ist, der Steuerbescheid also das Stadium der Unanfechtbarkeit erreicht.

Zur Unanfechtbarkeit hat die Abänderbarkeit keine innere Beziehung; sie bezeichnen zwar Möglichkeiten, die dasselbe Objekt betreffen, aber verschiedenen Subjekten zugeordnet sind. Die Abänderung eines Steuerbescheids hindert nicht den Eintritt und das Bestehenbleiben der Unanfechtbarkeit, wie sich nicht zuletzt aus § 232 Abs.1 AO ergibt, und umgekehrt steht die Unanfechtbarkeit der Änderung nicht entgegen⁴. Wenn also einige Autoren⁵ unanfechtbare Steuerbescheide deshalb als nur "formell bestandskräftig" und

1 Die Einlegung von außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfen hat zwar keine aufschiebende Wirkung, §§ 242 Abs.1 AO, 69 Abs.1 FGO (im Gegensatz zu § 80 Abs.1 VwGO), die Vollziehung kann aber unter den Voraussetzungen der §§ 242 Abs.2 Satz 2 AO, 69 Abs.2 Satz 2, Abs.3 FGO ausgesetzt werden.

2 Martens, StW 1965 Sp.569 (573).

3 Schmidt-Bleibtreu/Klein, Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 2.Aufl. (1969), RdNr.18 zu Art.19 GG

4 So ausdrücklich §§ 94 Abs.1 Ziff.2, 212 Abs.3, 218 Abs.4 AO; § 222 Abs.1 AO läßt die Berichtigung innerhalb der Verjährungsfrist zu, während auch für § 92 Abs.2 AO anerkannt ist, daß zeitliche Grenze der Berichtigung nicht die Unanfechtbarkeit des Bescheides ist.

nicht "formell rechtskräftig" bezeichnen, weil sie noch von der erlassenden Behörde zurückgenommen oder abgeändert werden können, so kann dem nicht zugestimmt werden. Tipkes¹ Begründung, formelle Rechtskraft im Prozeßrecht setze stillschweigend voraus, daß das Gericht sein Urteil nicht selbst zurücknehmen könne, ist durch nichts zu beweisen. Trotzdem ist eine, auch in der sprachlichen Regelung zum Ausdruck kommende Differenzierung zweckmäßig, um den erheblichen Unterschieden zwischen Urteilen und Steuerbescheiden, was ihr Zustandekommen, das Verfahren und die Funktion im Rechtsleben angeht, Rechnung zu tragen. Insofern kann der Ausdruck "formelle Bestandskraft" gebilligt werden, wobei aber festzuhalten bleibt, daß damit inhaltlich über den Begriff des "unanfechtbaren Steuerbescheids" hinaus nichts ausgesagt wird².

Y) Die materielle Bestandskraft von Steuerbescheiden

Der Schutz bekanntgegebener Steuerbescheide gegen Kassation oder Abänderung auf verfristete Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen wurde als legitimes Ziel unserer Rechtsordnung erkannt. Die Verbindlichkeit des Steuerbescheids kann aber auch, wie aus dem Beispiel II³ ersichtlich, von seiten der Behörde gestört werden. Die doppelte Inanspruchnahme wegen einmaliger Verwirklichung eines

5 Insbes. Tipke in T.-K., a.a.O., A 2 zu § 93 AO und Woerner, Zurücknahme, S.7 in Anlehnung an Wolff, Verwaltungsrecht I, § 52.

1 A.a.O., FN 5 S.48.

2 In diesem Sinne z.B. auch Bullinger, JZ 1963 S.468; die von Bötticher, Kritische Beiträge zur materiellen Rechtskraft im Zivilprozeß (1930), S.66 und Bruns, Streifzüge durch die schwedische Rechtskraftlehre, Ein Vergleich mit Eduard Böttichers Beitrag zur aktuellen deutschen Rechtsauffassung, in Festschr.für Eduard Bötticher (1969), S.77 (79, 91), unternehmen Versuche, den Begriff der "formellen Rechtskraft" aus dem Verkehr zu ziehen, können vom hier vertretenen Standpunkt auch hinsichtlich des Begriffs der "formellen Bestandskraft" nur gebilligt werden, da Begriffsbildungen inhaltlicher Gleichgewichtigkeit tunlichst vermieden werden sollten, um nicht zum Beitrag weiterer Rechtsverwirrung zu werden.

3 S.oben S.41.

Steuertatbestandes ist nicht rechtens, was sich unter anderem aus dem Recht des Steuerpflichtigen ergibt, das zuviel Gezahlte mittels eines Erstattungsanspruchs zurückzufordern (§ 152 Abs.1 AO). Darüber hinaus besteht aber im Rechtsstaat ein Bedürfnis, zwei Hoheitsakte in eadem re aus Gründen der Rechtssicherheit von vornherein zu verhindern. Im Zivilprozeßrecht, in dem ähnliche Fallkonstellationen denkbar sind, wenn eine Partei unter Außerachtlassung eines bereits ergangenen Urteils eine neuerliche Entscheidung in eadem re anstrebt, wird versucht, widersprechende Entscheidungen mit Hilfe des Rechtsinstituts der "materiellen Rechtskraft" auszuschließen¹. Der über Jahrzehnte geführte Streit über das Wesen der materiellen Rechtskraft zwischen den Vertretern der sog. materiellen Rechtskrafttheorie² und denen der sog. prozessualen Rechtskrafttheorie³ kann heute zugunsten der letztgenannten Theorie als überwunden gelten, obwohl sich beide Theorien in ihren praktischen Auswirkungen kaum unterscheiden⁴. Festzuhalten bleibt als wesentliches Merkmal, daß der Unterlegene dem Prozeßgegner gegenüber "das Recht zur ferneren Geltendmachung des aberkannten materiellen Rechts verliert"⁵. Es fragt sich nun, inwieweit dieses Institut auch im Bereich der Steuerbescheide Anwendung finden kann, wobei insbesondere auf die zwischen Urteilen und Steuerbescheiden bestehenden Gemeinsamkeiten oder Unterschiede hinsichtlich ihrer Entstehung und Geltungskraft einzugehen sein wird.

-
- 1 Vgl. vor allem Bötticher, Beiträge, S.31, 46, 94 ff; Bruns, Zivilprozeßrecht, 1968, S.379 ff.
 - 2 Insbes. Pagenstecher, Zur Lehre von der materiellen Rechtskraft (1905), passim; Kohler, Prozeß als Rechtsverhältnis, S.64 112; Mendelssohn-Bartholdy, Grenzen der Rechtskraft (1900), passim. Danach ist die materielle Rechtskraft eine Rechtserzeugungskraft des Urteils durch das Medium der Bindung der Gerichte, was relevant werde, wenn das Urteil falsch sei.
 - 3 Insbes. Goldschmidt, Prozeß als Rechtslage (1925), passim; Hellwig, Wesen und Begrenzung der Rechtskraft (1901), passim; Rosenberg-Schwab, Zivilprozeßrecht, § 152 III. Danach besitzt das Urteil keinerlei Einwirkung auf den Bestand des materiellen Anspruchs, die Bindung der Gerichte beeinflusst nur die prozessuale Lage der Parteien.
 - 4 Grunsky, Grundlagen, § 47 III 1.
 - 5 Coester, Rechtskraft, S.58.

Die Aufgabe des Prozesses und des ihn abschließenden Urteils ist nicht Selbstzweck, sondern in Anbetracht der "existentiellen Abhängigkeit"¹ des Prozeßrechts vom materiellen Recht nur aus diesem heraus zu verstehen, mithin kann es nur Ziel des Prozesses sein, der materiellen Rechtsordnung, die als gerecht empfunden wird, zur Durchsetzung zu verhelfen². Wenn man diese Forderung in Konsequenz durchführen würde, so hieße das, einen Prozeßstoff so lange zu behandeln, bis das Urteil wirklich gerecht ist. Der Wille, unserer Rechtsordnung zur Durchsetzung zu verhelfen, würde dann aber letztlich zur Auflösung derselben führen, denn ein Streit ohne Ende wäre in einzelnen Fällen unvermeidbar. So bestimmte denn auch schon § 65 der Preußischen Allgemeinen Gerichtsordnung von 1793: " Die Ruhe und Ordnung in der bürgerlichen Gesellschaft gestatten es nicht, daß die Prozesse verewigt, und die von dem Richter nach gesetzmäßiger Untersuchung anerkannten und festgestellten Rechte der Parteien unter irgend einem Vorwand weiter angefochten werden." Die Aufrechterhaltung des Rechtsfriedens ist neben der Verwirklichung der Rechtsordnung ein weiterer Prozeßzweck, den man nicht als Nebenprodukt des Prozesses verstehen kann³. Durchsetzung der Rechtsordnung und Aufrechterhaltung des Rechtsfriedens stehen in einem inneren Widerspruch, jedenfalls insoweit, als die Rechtssicherheit der materiellen Gerechtigkeit im Wege stehen kann⁴. Indem die materielle Rechtskraft eine widersprechende, womöglich aber richtige, weil dem Gesetz entsprechende Entscheidung verhindert, hat sie

-
- 1 Jauernig, Materielles Recht und Prozeßrecht, JUS 1971 S.329.
 - 2 Gaul, Die Grundlagen des Wiederaufnahmerechts und die Ausdehnung der Wiederaufnahmegründe, (1956), S.50/51; Wach, Handbuch des deutschen Civilprozeßrechts, Bd.I, (1885), S.134; entsprechend bestimmt Grunsky, Grundlagen, S.5 als Aufgabe des Zivilprozesses die Durchsetzung subjektiver Rechte.
 - 3 So aber Grunsky, Grundlagen, S.5; dagegen mit Recht BGH-Urt.v.14. 12.1965 IV ZR 241/65, BGHZ 46 S.300 (302).
 - 4 Es handelt sich um einen Konflikt der Gerechtigkeit mit sich selbst, Radbruch, Rechtsphilosophie, 4.Aufl., (1950), S.353.

den Zielkonflikt zugunsten der Rechtssicherheit entschieden, dies aber nur angesichts der Gewißheit, daß das vorangegangene Verfahren eine weitestgehende Durchsetzung der materiellen Rechtsordnung gewährleistet¹. Die Anerkennung der materiellen Rechtskraft in anderen Bereichen hängt also auch vom Grad der Erkenntnistätigkeiten ab, die im dortigen Verfahren erreichbar sind. Das kann nicht entgegengehalten werden, die verfassungsmäßig garantierte Nachprüfbarkeit von Verwaltungsakten mache gewisse verfahrensparantien als Voraussetzung der materiellen Bestandskraft entbehrlich². Die materielle Bestandskraft wird ja gerade und erst dann erheblich, wenn der Betroffene nicht den Rechtsweg beschreitet. Die in einem nicht angefochtenen Verwaltungsakt getroffenen Rechtsfolgefeststellungen sollen nicht durch widersprechende Feststellungen bedeutungslos werden, aber doch nur deshalb, wenn und weil schon dieses Verfahren sehr wahrscheinlich die richtige Entscheidung herbeigeführt hat. Die Frage des Rechtsschutzes und damit der Überprüfbarkeit von Verwaltungsentscheidungen kann keine Ausstrahlung auf die Voraussetzungen der Bestandskraft haben, denn beide schließen einander aus.

Welche Mindestvoraussetzungen müssen also an ein Verfahren gestellt werden, das hinreichende Gewähr für die Richtigkeit der Entscheidung bieten soll³. Ein ausgewogenes Ergebnis kann nur erzielt werden, wenn dem Adressaten in jeder Lage des Verfahrens Gelegenheit zur Äußerung seines Standpunktes gegeben wird, wobei die Einräumung eines bloßen rechtlichen Gehörs aber nicht genügt⁴. Daneben darf das Unbewiesensein bestimmter steuererheblicher Sach-

1 Jesch, Bindung, S.86.

2 S v.Bodungen, Rechtskraftdurchbrechung, S.65.

3 Im Ansatz bereits zu eng Jesch, Bindung, S.87, wenn er ein "gerichtsähnliches" Verfahren fordert. Denn von dieser Prämisse gelangt er zwangsläufig zur Erkenntnis, daß der entscheidende Beamte (rechtlich gewährleistet) weisungsunabhängig sein muß und im Ergebnis zu der von ihm selbst zuvor (S.M.) abgelesenen Meinung Bernatziks, daß materielle Rechtskraft nur Rechtsprechungsakten zukommen kann.

4 OVG Hamburg-Urt.v.11.2.1958, 8f III 52/57; OVG 1958, S.147 (149); Forsthoff, Verwaltungsrecht, § 13, 1.

verheißt trotz Sachverklärung und Beweiswürgung nicht unbedingt zu Gunsten eines Beteiligten gehen, da dies zu einer Verfestigung des ihm darin erzielten Erkenntnisstandes führen kann.

Das Steuerermittlungsverfahren wird in den Fällen der Veranlagungssteuern¹ durch die freiwillig oder auf Aufforderung ergebende Steuererklärung gegenüber dem Finanzamt in Gang gesetzt. Da sie neben den sonstigen Ermittlungen die wichtigste Grundlage der Veranlagung ist, erhält der Steuerpflichtige die Möglichkeit weitestgehender Interessenswahrnehmung, die Steuererklärung bewahrt ihn davor, zum Objekt des Verfahrens degradiert zu werden². Diesen Schutz hat der Gesetzgeber folgerichtig ausgesprochen, wenn das Finanzamt in bestimmten Punkten wesentlich von der Steuererklärung zugunsten des Pflichtigen abweichen will. Es sollen nur solche Tatsachen berücksichtigt werden, zu denen der zu Veranlagende Stellung nehmen konnte (§ 218 Abs. 3 AO). Die Beweismittel, deren auch das Finanzamt bedienen kann, sind übereins umfangreich³ und bieten daher hinreichende Gewähr für die Richtigkeit der Veranlagung, jedenfalls was die Sachverhaltsbeurteilung angeht.

¹ Die Veranlagung ist eine besondere Art der Steuerfestsetzung, eine "formalisierte" - Becker, RAO, a.a.O., Anm. 2 zu § 212 AO -, die durch eingelegene Sachverklärung, stattdes Erfordernis der Schriftlichkeit des Bescheids und Zerlungspflicht erst auf Grund des Bescheids gekennzeichnet ist. Die Fälle, in denen eine Veranlagung durchzuführen ist, sind im wesentlichen in § 210 a Abs. 1 AO aufgezählt. Verschiedene Einzelsteuergesetze sehen aber ebenfalls Schriftlichkeit der Bescheide vor, vgl. Tipke in T.-K., a.a.O., A 1 (g) zu § 210 b AO. Den Gegensatz bilden die sog. Fälligkeitsteuern, deren Tatbestände einfacher gelagert sind und deren Höhe der Steuerpflichtige selbst errechnet, die wichtigsten Fälle sind die Lohnsteuer, die Kapitalertragsteuer, die Körperschaftsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Wechselsteuer.

² Tipke in T.-K., a.a.O., A 1 zu § 166 AO.

³ Sie reichen von der Anforderung, Löcher und Zweifel der Steuererklärung zu ergänzen (§ 218 Abs. 1 AO), über das Annehmen zu weiteren Nachweisen (§ 218 Abs. 2 AO), das Verlangen, Steuer- und Geschäftsquellere (§ 218 Abs. 1, 171 Abs. 2 AO), sowie Wertberichten vorzulegen über den Inhalt von Geschäftsstellen nachzuweisen (§ 218 Abs. 2 Satz 2, 171 Abs. 2 AO) und der Inanspruchnahme Dritter wie zur Anforderung von Sachverständigengutachten.

Allerdings wird im Steuerrecht teilweise vertreten, nicht nur Sachverhalte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, sondern auch solche mit größter Wahrscheinlichkeit dürften der Besteuerung zugrunde gelegt werden¹. Dieser Auffassung ist Tipke² zu Recht entgegengetreten, da Steuern nach § 1 AO nur dann auferlegt werden können, wenn der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Wiewohl das Steuerermittlungsverfahren Fälle der Beweislosigkeit weitestgehend zu verhindern sucht, sind sie dennoch nie ganz auszuschließen. Ob das Steuerverfahren eine gerechte Entscheidung herbeiführen kann, hängt aber auch davon ab, wie die objektive Beweislast³ verteilt ist. Eine einseitige Regelung, gehe sie nun zu Lasten des Steuerpflichtigen oder der Behörde, müßte als unbillig empfunden werden und damit der Annäherung an das gerechte Ergebnis im Wege stehen⁴. Bezüglich der objektiven Beweislast haben sich folgende Grundsätze herausgebildet: Sofern Tatsachen steuerbegründender oder steuererhöhender Natur nicht bewiesen werden können, hat der Staat die Folgen des Unbewiesenseins zu tragen, d.h. die Steuerpflicht entfällt ganz oder teilweise⁵. Dagegen geht die Beweislosigkeit für Tatsachen steuerbefreiender oder

(§§ 206, 186 AO) und dem Verlangen, eidesstattliche Versicherungen abzugeben (§§ 209 Abs.2, 174, 182 AO). Diese vom Gesetzgeber gewollte (§§ 207, 209 AO) Reihenfolge der Beweiserhebung wahrt den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel.

- 1 Eingehend Westerhoff, Unklare Rechtsgestaltungen in ihrer Bedeutung für das Steuerrecht, (1959), S.57 ff und Brockmann, Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen und Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht, Diss., (1964), passim.
- 2 T.-K., a.a.O., A 16 zu § 204 AO.
- 3 Vgl. dazu Hartung, Die Beweislast im Steuerverfahren, NJW 1959, S.1900; Reinisch, Beweislast und Vermutung im Steuerrecht, BB 1963 S.2207.
- 4 Esser, Wandlungen von Billigkeit und Billigkeitsrechtsprechung, (1963), S.30.
- 5 BFH-Urt.v.27.3.1963 I 9/61, HFR 1963 S.342 - Unangemessenheit der Geschäftsführerbezüge -; BFH-Urt.v.2.3.1966 II 113/61, BStBl 1966 II S. 509 (510, 511) - Anwendung des § 6 StAnpG setzt den eindeutigen Nachweis der Steuerumgehungsabsicht voraus -.

steuerbegünstigender Natur zu Lasten des Steuerpflichtigen, d.h. die Steuerpflicht bleibt in voller Höhe bestehen¹.

Von der Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens her bestehen also keine Bedenken, Steuerbescheiden eine der materiellen Rechtskraft von Urteilen vergleichbare Verbindlichkeit zu verleihen, vielmehr sprechen die aufgezeigten Gesichtspunkte deutlich dafür.

Dieses formale Kriterium allein ist aber ungenügend für die Begründung der Rechtskraft von Verwaltungsakten. Hinzu kommen muß ein materielles Kriterium, das die Verwaltungsakte auch hinsichtlich der Qualität, Akt der Rechtsfindung zu sein, den Urteilen annähert². Forsthoff bezeichnet in diesem Zusammenhang das Erfordernis, daß der Verwaltungsakt "zu einem abgeschlossenen und sohin invariablen Tatbestand ergeht", als essentiell³. In den Kreis der rechtskraftfähigen Verwaltungsakte sollen nur die sog. deklaratorischen Erkenntnisse einbezogen werden, im Gegensatz zu den konstitutiven⁴, weil bei diesen anderenfalls die der Gemeinschaft gegenüber bestehenden Pflichten präkludiert würden. Als Hauptbeispiel nennt Forsthoff⁵ den Verwaltungsakt im polizeilichen Bereich, bei dem bei veränderter Sachlage der Betroffene Anspruch auf erneute Sachentscheidung habe. Die Unterscheidung geht auf Bernatzik⁶ zurück, der feststellende Verwaltungsakte dem Begriff der Rechtsprechung unterstellte, weil bei diesen, ähnlich den Urteilen, der Streit über die Subsumtion eines Sachverhalts unter eine Norm verbindlich entschieden werde.

1 BFH-Urt.v.28.10.1960 III 134/56 U, BStBl 1961 III S.109 - den Nachweis der "Gemeinnützigkeit" i.S. der Gemeinnützigkeitsverordnung v.24.12.1953 (BStBl 1954 I S.6 ff) trägt die Stiftung -; Wacke, Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, Reihe Steuerrecht im Rechtsstaat, (1966), S.3.

2 BVerfG-Urt.v.1.7.1953 BvL 23/51, BVerfGE 2 S.380 (394).

3 Verwaltungsrecht, § 13, 1.

4 Zu den Begriffen s.oben FN 1 S.41.

5 Verwaltungsrecht, § 13, 1.

6 Rechtsprechung und materielle Rechtskraft (1886), S.6 ff.

Bevor wir uns der Frage zuwenden können, inwieweit die Unterscheidung zwischen deklaratorischen und konstitutiven Verwaltungsakten gerechtfertigt ist und welcher Kategorie der Steuerbescheid unterfällt, bedarf schon die grundsätzliche Überlegung, warum über das formale Kriterium hinaus ein Mehr als Voraussetzung der Rechtskraft erforderlich sein soll, der Erörterung.

Die materielle Rechtskraft will, wie schon wiederholt betont, die im Rechtsstaat unerträgliche Konstellation Hoheitsakt gegen Hoheitsakt verhindern, indem sie der Erstentscheidung eine Verbindlichkeit verleiht, die einer zweiten Entscheidung in eadem re entgegenstellt oder ihr zumindest die rechtliche Wirksamkeit versagt. Vernünftigerweise kann und will unsere Rechtsordnung aber nicht schlechthin allen Hoheitsakten die materielle Rechtskraft verleihen, sondern nur solchen, die einen rechtskraftfähigen Inhalt haben¹. Von der Zielfunktion her gesehen kann dies nur bejaht werden, wenn ein Bedürfnis nach Sicherung der Rechtslage besteht², was voraussetzt, daß mehrere Beteiligte von einem Recht betroffen werden, über das Streit besteht oder entstehen kann. Aus dem Kreis der rechtskraftfähigen Hoheitsakte scheiden damit z.B. Gerichtsbeschlüsse aus, die sich nur auf den Ablauf des Verfahrens beziehen, wie Beweis- oder Vertagungsbeschlüsse, denn bei ihnen geht es nicht um die Festlegung von Rechtsfolgen, die auf ein rechtliche relevantes Verhalten der beteiligten Rechtssubjekte gerichtet sind. Aber nur wenn dies der Fall ist, besteht ein allseitiges Interesse an definitiver Klärung der Rechtslage. Es muß sich also, zusammenfassend gesagt, um einen Akt handeln, dem eine Befriedungsfunktion zukommt.

Im Unterschied zu den deklaratorischen sollen konstitutive

1 Eine weitere Einengung ergibt sich aus dem Erfordernis, daß Akte, die überhaupt nicht oder ohne zeitliche Begrenzung angefochten werden können, auch nicht materiell rechtskräftig werden, denn solange die rechtliche Wirksamkeit der festgestellten Rechtsfolgen in der Schwebe bleibt, sind sie auch in einem anderen Verfahren nicht verbindlich, vgl. Tipke in T.-K., a.a.O., A 3 zu § 93 AO.

2 Coester, Rechtskraft, S.71.

Verwaltungsakte¹ nicht der materiellen Rechtskraft fähig zu sein, weil die Gefahr sich widersprechender Hoheitsakte gar nicht entstehen könne² oder jedenfalls zugunsten der zweiten Entscheidung durch Übergeordnete öffentliche Interessen gedeckt sei³. Machen wir uns zunächst einmal klar, ob sich die Differenzierungen schon aus den Grundsätzen des Normenvollzugs rechtfertigen lassen, weil vielfach die Nähe des deklaratorischen Verwaltungsaktes zum gerichtlichen Urteil betont wird⁴. Das deklaratorische Erkenntnis ist Anwendung positiver Rechtssätze auf geschehene tatsächliche Vorgänge, es leitet aus der Einordnung eines Lebenssachverhaltens unter abstrakte Tatbestandsmerkmale einer Norm Rechtsfolgen ab, die sich unmittelbar aus der Norm selbst ergeben und auf ein bestimmtes Verhalten des Adressaten abzielen⁵. Vom Inhalt her gesehen enthält es nur einen Ausspruch, nämlich die Mitteilung des Erkenntnisergebnisses, nur dieses kann also Anknüpfungspunkt der materiellen Rechtskraft sein⁶. Sieht man das gestaltende Erkenntnis ebenfalls nur einaktig, nämlich als Begründung, Änderung oder Aufhebung eines Rechts, wie es stillschweigend durchweg geschieht⁷, so fehlte es schon an einer geeigneten Basis für die Zuerkennung der materiellen Rechtskraft.

Diese Ansicht ist aber bei genauerer Untersuchung des Normenvollzugs nicht haltbar, weil sich der konstitutive Erkenntnisakt

-
- 1 Zu den Begriffen vgl. oben S.41, FN 1.
 - 2 So Ipsen, Widerruf gültiger Verwaltungsakte, (1932), S.51 ff; v.Bodungen, Rechtskraftdurchbrechung, S.71.
 - 3 So Fleiner, Institutionen, S.196, 197 m.w.N. auf die Literatur und Rechtsprechung zum damaligen Meinungsstand; Forsthoff, Verwaltungsrecht, § 13, 1.
 - 4 Herrnritt, Grundlehren des Verwaltungsrechts, (1921), S.310 ff; Wolff, Verwaltungsrecht I, § 52 III. Es muß allerdings erstau-
nen, daß auf Urteile schlechthin verwiesen wird, wiewohl auch
hier zwischen Leistungs-, Feststellungs- und Gestaltungsurtei-
len zu trennen ist und auch den letzteren allgemein materielle
Rechtskraft zuerkannt wird, vgl. Thomas-Putzo, a.a.O., Anm.2
zu § 322 ZPO.
 - 5 Daß dieser Vorgang infolge seiner Komplexität durch konstitu-
tive Merkmale geprägt ist, vgl. oben S. 40, steht auf einem
anderen Blatt.

aus zwei inhaltlich verschiedenen Elementen zusammensetzt¹. Er enthält die Erklärung der Behörde, sie nehme kraft der ihr zugewiesenen Macht und ihres daher beachtlichen Willens die näher bezeichnete Gestaltung der Rechtslage vor und den Ausspruch, daß diese ihre Gestaltung zulässig ist, vom Recht gebilligt werde. Anknüpfungspunkt für die materielle Rechtskraft ist nicht die Gestaltung, aber die Mitteilung des Erkenntnisses, die die Feststellung der Rechtszulässigkeit ausspricht. Hier besteht ein Funktionsfeld für die materielle Rechtskraft, denn eine Kollision zweier sich widersprechender Erkenntnisse ist durchaus denkbar²; zwar kann die Behörde nicht an der von ihr gestalteten Rechtslage vorbeigehen, aber sie kann hinsichtlich der Zulässigkeit der Gestaltung einen entgegengesetzten Ausspruch treffen. Die materielle Rechtskraft verschließt ihr diese Möglichkeit, soweit es sich um die Beurteilung der gleichen Sachlage handelt.

Damit wird zugleich Forsthoffs Ansicht³ der Boden entzogen, weil die materielle Rechtskraft ein widersprechendes Erkenntnis bei zukünftig veränderter Sachlage keineswegs ausschließt, denn dann handelt es sich ja gar nicht mehr um *eadem rem*, nur auf diese bezieht sich aber die Rechtskraft.

Da sowohl gestaltende als auch konstitutive Verwaltungsakte der materiellen Rechtskraft fähig sind, könnte die Rechtsnatur des Steuerbescheides eigentlich dahingestellt bleiben, da er einer der beiden Kategorien unterfallen muß. Auf der Grundlage der bereits erarbeiteten rechtlichen Einordnung des Steuerbescheids⁴ im Rahmen des Normenvollzugs kann die Antwort aber nicht schwerfallen.

6 Coester, Rechtskraft, S.68, 69.

7 Jellinek, Verwaltungsrecht, 3.Aufl. (1931), S.281 ff; Wolff, Verwaltungsrecht I, § 47 I b.

1 Coester, Rechtskraft, S.77.

2 A.A. Ipsen, Widerruf, S.51.

3 S.oben S.55.

4 S.oben S.37 ff.

Der Steuerbescheid ist deklaratorischer Natur, weil er auf Zahlung einer bestimmten Geldsumme gerichtet ist, die sich, wenn auch erst infolge einer komplex zu sehenden Rechtsanwendung, aus dem Gesetz selbst ergibt¹.

Der Steuerbescheid erfüllt, was Form der Entstehung und Inhalt angeht, die an die materielle Rechtskraftfähigkeit zu stellenden Anforderungen. Im Gegensatz zu gerichtlichen Urteilen kann er aber auch nach Eintritt der Unanfechtbarkeit geändert werden. Ob diese Möglichkeit die Anerkennung der materiellen Bestandskraft ausschließt, wird im folgenden näher zu untersuchen sein.

5) Materielle Bestandskraft und Abänderbarkeit

Steuerbescheide sind auch nach Eintritt der Unanfechtbarkeit unter bestimmten, im Gesetz genannten Voraussetzungen abänderbar², ebenso wie Verwaltungsakte im allgemeinen Verwaltungsrecht nach den sog. Grundsätzen des allgemeinen Verwaltungsrechts widerrufen oder zurückgenommen werden können³. Für viele Autoren war und ist dies hinreichender Anlaß, Steuerbescheiden und Ver-

-
- 1 Tipke in T.-K., a.a.O., A 20 zu § 91 AO; v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.12 Vorb. § 91 AO. Bestimmte Folgen, die sich erst aus der Festsetzung ergeben, wie Fälligkeit und Vollstreckbarkeit, ändern nichts am Rechtscharakter des Steuerbescheids, so auch mit einleuchtender Begründung v.Bodungen, Rechtskraftdurchbrechung, S.73, 74.
 - 2 Daß der Grundsatz der freien Abänderbarkeit nicht gilt, s.oben S.4.
 - 3 Zu den Voraussetzungen ausführlich Eyermann-Fröhler, a.a.O., RdNr.33 ff im Anhang zu § 42 VwGO. Heute herrscht Einigkeit, daß sich das Änderungssystem der Abgabenordnung weit besser bewährt hat als die z.T. noch immer unklaren "Grundsätze", insbesondere aus der Sicht des Bürgers, für den Berechenbarkeit und Rechtssicherheit von entscheidender Bedeutung sind. Eine Übertragung der sog. "Grundsätze" ins Steuerrecht wird denn auch einmütig abgelehnt, vgl. Vogel, Gutachten, S.10 ff, 74, 80; Tipke in T.-K., a.a.O., A 5 zu § 93 AO.

waltungsakten materielle Rechts-(Bestands)kraft abzusprechen¹. Dieser Ansicht sind insbesondere Bötticher² und Ipsen³ entgegengetreten, weil die Funktion der materiellen Rechtskraft nicht in der Verhütung des Widerrufs, sondern des Widerspruchs bestehe. Die grundsätzliche Trennung von materieller Bestandskraft und Abänderbarkeit wird heute im Verwaltungs-⁴ und Steuerrecht⁵ allgemein gebilligt, wenn man auch mit Rücksicht auf die Abänderungsbefugnisse von materieller Bestandskraft spricht und die materielle Rechtskraft den gerichtlichen Entscheidungen vorbehält⁶.

Die materielle Rechts-(Bestands)kraft zu verneinen, weil auch der unanfechtbare Steuerbescheid noch geändert werden kann, beruht entweder auf einer irrigen Ansicht über das Wesen der Rechts-(Bestands)kraft oder der Änderung. Sie könnte nur bejaht werden,

-
- 1 Bernatzik, Gutachten über die Frage: Die Rechtskraft der Entscheidungen der Verwaltungsbehörden, Verhandlungen des 26. Dt. Juristentages, Bd. 2 (1902) S. 32 (42); Fleiner, Institutionen, S. 196, 197; Mayer, Verwaltungsrecht, S. 163; Niemann, VjSchrStuFR 1930 S. 173 ff; Zitzlaff, StuW 1936 Sp. 475 (483); Klein, Verw. Arch., Bd. 45 (1940) S. 49 ff; Baring, Die "Rechtskraft" der Verwaltungsakte, NJW 1952 S. 1073 (1074); Merk, Deutsches Verwaltungsrecht, Erster Bd., (1962) S. 885.
 - 2 Beiträge, S. 35 ff.
 - 3 Widerruf, S. 22 ff (30, 31).
 - 4 Wolff, Verwaltungsrecht I, § 52 II; Bullinger, JZ 1963 S. 466 (469); Jesch, Bindung, S. 70; Haueisen, Verwaltungsverfahren und verwaltungsgerichtliches Verfahren, DVBl 1962 S. 881 (884); abweichend noch, aber sehr zurückhaltend BVerwG-Urt. v. 17.1.1957 I C 34.56, BVerwGE 4, 233 (234).
 - 5 Berger, Die Reichsabgabenordnung nach ihren Schwerpunkten für die Praxis der Besitz- und Verkehrssteuern, 4. Aufl. ab 1965, 00/84; Tipke in T.-K., a.a.O., A 3 zu § 93 AO; Woerner, Zurücknahme, S. 7; Müffelman, Grenzen, S. 30; Hensel, Steuerrecht, S. 139; Franke, Die Rechtskraft des Steuerverwaltungsaktes, Diss. (1962), S. 59 ff; Fließbach, Zum Beschluß des BFH v. 11.2.1959 II 15/58, StuW 1959 Sp. 462; Fuchs, DStZ (A) 1956 S. 367.
 - 6 Vgl. Tipke, a.a.O., FN 5; Woerner, ebenda.

wenn die Funktion der materiellen Rechts-(Bestands)kraft in der Gewährleistung der Unwiderruflichkeit bestünde oder wenn man unter Zugrundelegung der hier vertretenen Auffassung¹ über das Wesen der materiellen Rechtskraft meinte, die Änderung eines Steuerbescheids führe zu einem Geltungskonflikt zweier Hoheitsakte. Beides ist aber unrichtig. Die materielle Rechtskraft will lediglich das Gegeneinander zweier Hoheitsakte verhindern,² und infolge der Änderung kann es nie zu besagtem Gegeneinander kommen, weil der Änderungsbescheid die gesamte Regelung verlautbart und den Erstbescheid formell und materiell ersetzt³.

Trotzdem bestehen zwischen materieller Rechtskraft und Unabänderlichkeit gewisse Beziehungen, wie sich bereits aus § 318 ZPO ergibt, wonach das Gericht an die von ihm erlassene Entscheidung gebunden ist. Die materielle Rechtskraft kann auch nur dann zuerkannt werden, wenn dem Akt eine weitestgehende Befriedungsfunktion eigen ist⁴, wie dem formell rechtskräftigen Urteil, das nur unter den Voraussetzungen des Wiederaufnahmeverfahrens beseitigt werden kann. Könnte der Steuerbescheid völlig frei widerrufen werden, so würde sozusagen die Quantität in Qualität umschlagen und zur Rechtskraftbeseitigung führen. Unabänderlichkeit und materielle Rechtskraft sind dann zwei unabhängige Formen des Bestandsschutzes, wenn das entscheidende Staatsorgan den durch die materielle Rechtskraft gebundenen Parteien als dritte Instanz gegenübersteht, nicht aber dann, wenn die entscheidende Behörde gleichzeitig Partei, also Subjekt des streitigen Rechtsverhältnisses ist⁵. Weil der Steuerbescheid nur unter genau fixierten Voraussetzungen zurücknehm- oder änderbar ist, hat er zwar nicht dieselbe Befriedungsfunktion wie das gerichtliche Urteil, aber eine den Urteilen vergleichbare. Um diesen Unterschied auch äus-

1 S.oben S. 49 ff.

2 S.oben S. 50.

3 S.oben S. 17.

4 S.oben S. 56.

5 Bullinger, JZ 1963 S.466 (469).

serlich herauszustellen, ist es angebracht, statt von Rechtskraft von Bestandskraft zu sprechen¹.

e) Bestandskraft und Tatbestandswirkung

Um der begrifflichen Klarheit willen besteht Anlaß, kurz die Bedeutung der Tatbestandswirkung eines Steuerbescheids herauszuarbeiten, denn auch damit ist ein Problem angesprochen, das in den weiteren Bereich der Bindungen und Verbindlichkeiten gehört. Kormann² kennzeichnet als Tatbestandswirkung die Wirkung, "die ein Staatsakt als solcher durch die bloße Tatsache seines Vorhandenseins hat". Unsere Rechtsordnung knüpft also allein an das physische Vorhandensein eines Aktes bestimmte Rechtsfolgen³.

-
- 1 So auch Tipke in T.-K., a.a.O., A 2, 3 zu § 93 AO; Mattern in M.-M., a.a.O., Tz 448 f; Woerner, Zurücknahme, S.7; Wolff, Verwaltungsrecht I, § 52 II. Eine dem Steuerrecht vergleichbare Problematik ergibt sich im Bereich der Rechtskraft von Beschlüssen im Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit. Hier hat sich inzwischen die Meinung durchgesetzt, daß nach dem FGG ergangene Beschlüsse nur dann in materielle Rechtskraft erwachsen, wenn ein Bedürfnis dafür besteht, eine durch das Gericht ausgesprochene Rechtsfolge als endgültig anzusehen, d.h. ob nicht überwiegende Gründe dafür sprechen, die Abänderbarkeit zu bejahen, vgl. BGH-Beschl.v.7.6.1952 VBlw 5/52, BGHZ 6 S.248(258); Keidel, Freiwillige Gerichtsbarkeit, 9.Aufl. (1969), RdNr.18 ff zu § 31 FGG; Dorndorf, Rechtsbeständigkeit von Entscheidungen und Wiederaufnahme des Verfahrens in der Freiwilligen Gerichtsbarkeit, (1969), S.80 ff, wobei Dorndorf darauf hinweist, daß eine Zweitentscheidung nicht nur in den Fällen des § 18 Abs.1 FGG zulässig sei, sondern auch, wenn sich dies aus dem einschlägigen materiellen Recht ergebe. Dorndorf gelangt damit zu einer abgestuften Rechtsbeständigkeit (a.a.O., S.122), wobei es für den Grad der Rechtsbeständigkeit jeweils darauf ankomme, ob das Vertrauen auf Erhaltung der durch die Erstentscheidung entstandenen Rechtslage höher zu bewerten sei als das Interesse an einer richtigen Regelung.
 - 2 Besprechung von Friedrich Steins "Grenzen und Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung", AöR Bd.30 (1939) S.253 ff (255).
 - 3 Z.B. schließt sich an die Verurteilung wegen eines Verbrechens zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr die 5-jährige Unfähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter an (§ 31 Abs.1 StGB), oder die mindestens 3-monatige Verurteilung wegen bestimmter Vergehen hat die Versagung der Reisegewerbekarte zur Folge, wenn seit Verbüßung der Strafe drei Jahre noch nicht vergangen sind (§ 57 Abs.1 GewO).

Vielfach wird aber nicht zwischen den Wirkungen unterschieden, die sich an das Vorhandensein des Aktes knüpfen und denen, die vom Inhalt ausgehen¹. Aus der von jedermann zu respektierenden Existenz eines Staatsaktes folgt aber keineswegs die Bindung auch an den Inhalt. Im Zivilprozeß kommt eine Bindung nur für diejenigen in Betracht, auf die sich auch § 325 ZPO die Rechtskraft erstreckt, die Folgen des Vorhandenseins muß hingegen jedermann respektieren. Die Gegenansicht übersieht, daß der Erlass eines Verwaltungsaktes eine Veränderung in der Welt der Tatsachen bewirkt, der Inhalt eines Verwaltungsaktes aber nur eine Veränderung in der Rechtswelt nach sich zieht². Die Tatbestandswirkung tangiert also nicht das Bindungsproblem und kann daher für die Frage nach der Bestandskraft von Steuerbescheiden außer Betracht bleiben.

cc) Der Umfang der materiellen Bestandskraft von Steuerbescheiden

Wenn, wie wir oben³ gesehen haben, das Rechtsinstitut der Bestandskraft⁴ seine Existenz rein teleologischen Gesichtspunkten verdankt, so müssen wir uns auch bei der Frage nach dem Umfang der Bestandskraft an ähnlichen Zweckerschöpfungsüberlegungen orientieren. Die Bestandskraft muß all diejenigen Umstände erfassen, die sicherstellen, daß die Konstellation Hoheitsakt gegen Hoheitsakt nicht Realität werden kann.

1 Kormann, Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung, JÖR Bd.7, S.1 ff (15) formuliert: "Tatbestandswirkung ist nichts anderes als die Wirkung der Verbindlichkeit und als solche eine Eigenschaft aller rechtsgeschäftlichen Staatsakte..."; ebenso Ule, Verwaltungsgerichtsbarkeit, 2.Aufl. (1962) Bd.1, 2.Halbbd. Anm.4 zu § 51; für Gestaltungsakte insb. Schmidt, Bindung des Zivilrichters an Vorentscheidungen anderer Gerichte und Behörden, (1927), S.11.

2 Jesch, Bindung, S.64 m.w.N. in FN 32.

3 S.S.56.

4 Wenn im folgenden von "Bestandskraft" die Rede ist, so ist damit immer die materielle Bestandskraft gemeint.

Die Identität der den Steueranspruch individualisierenden Merkmale gilt gemeinhin als das entscheidende Abgrenzungskriterium¹, in erster Linie also der Steuerschuldner und die Steuer, sprich der Steuerbetrag, daneben eventuell noch der Veranlagungszeitraum bei laufenden Steuern und das Objekt der Besteuerung bei Objektsteuern². Ließen sich mit Hilfe dieser Kriterien alle denkbaren Fälle befriedigend lösen, so wäre in der Tat nicht einzusehen, warum die Bestandskraft ein Mehr an Elementen umfassen sollte, da wir den Begriff ja rein von der Zielfunktion her bestimmt haben³. Keine Schwierigkeiten bereitet unter Zugrundelegung der genannten Abgrenzungsmerkmale die Lösung des Beispielfalles II⁴, da der Einkommensteueranspruch für das Kalenderjahr 1971 bereits Gegenstand einer Veranlagung gewesen ist⁵. Wenden wir uns aber etwas komplizierter liegenden Fallgestaltungen zu, die uns die Problematik vollends verdeutlichen.

Beispiel III⁶:

A ist Arbeitnehmer und wird wegen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt. Für 1968, dem Jahr der Fertigstellung des Baues, hat er versäumt, ein bei der Auszahlung der ersten Hypothek einbehaltenes Damnum in Höhe von DM 1.000,— als Werbungskosten anzusetzen. Die begehrte 7b-Afa ist ihm in Höhe von 5 % gewährt

1 Vgl. Tipke in T.-K., a.a.O., A 4 zu § 93 AO; Fuchs, DStZ (A), 1956 S.367 (369); KloB, StW 1925, Sp.217 ff; BFH-Urt.v.26.9.1952 III 134/52 U, BStBl 1952 III S.289 (290).

2 Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.4 zu § 210 AO.

3 Jahn, StW 1930, Teil I Sp.205 (212).

4 S.oben S.41.

5 So auch Tipke in T.-K., a.a.O., A 4b zu § 93 AO.

6 Entnommen bei Leusmann, StLex 2 A, 93-96, S.1 ff (8).

worden. Bei der Veranlagung 1969 begehrt er den Ansatz einer um DM 1.000,-- höheren Afa. Er führt dazu aus, daß 1968 die Afa in Höhe von DM 1.000,-- nicht ausgenutzt worden sei. Zwar habe das Finanzamt bei der Berechnung des Verlustes aus Vermietung und Verpachtung eine 5%ige Afa berücksichtigt, diese habe sich aber in Höhe von DM 1.000,-- nicht auswirken können, da insoweit das Damnum in Höhe von DM 1.000,- anzusetzen gewesen sei.

Beispiel IV¹:

Der Steuerpflichtige X ist wegen einer ihm von Y zugewendeten Schenkung zur Schenkungssteuer herangezogen worden. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des Schenkungssteuerbescheids wird X zur Einkommensteuer veranlagt. Unter anderem werden auch die bereits vom Schenkungssteuerbescheid erfaßten Beträge als einkommensteuerliche Einkünfte behandelt.

Beispiel V²:

Im Jahre 1951 setzte der Steuerpflichtige (Gewinnermittler nach § 4 Abs.3 EStG) in seiner Einkommensteuererklärung DM 7.000,-- als Betriebsausgabe ab, die er einer Genossenschaft zum Bau von Siedlungsobjekten als Darlehen gewährt hatte. Die beantragte Begünstigung nach § 7c EStG wurde ihm gewährt. Bei einer Betriebsprüfung stellte sich heraus, daß die Genossenschaft ihrerseits dem Steuerpflichtigen ein

1 BFH-Urt.v.8.11.1937 VI 596/37, RStB1 1938 S.274.

2 BFH-Urt.v.26.9.1963 IV 351/60, BStB1 1964 III S.4.

7c-Darlehen gewährt hatte. Da das Finanzamt hierin eine Rückzahlung des im Jahre 1951 gewährten Darlehns sah, wurden die zurückbezahlten DM 7.000,— der Einkommensteuer unterworfen. Obwohl das Finanzgericht zu der Überzeugung gelangt war, daß die im Jahre 1951 vom Steuerpflichtigen gewährte Darlehnszahlung überhaupt kein Vorgang war, der der Begünstigungsvorschrift des § 7c EStG unterlegen habe, schloß es sich der Meinung an, daß der Rückfluß der Einkommensteuer unterliege.

- α) Die Beziehungen zwischen bedingenden und bedingtem Rechtsfolgen im Rahmen des Subsumtionsschlusses

Erwächst nur der Tenor des Steuerbescheids, spricht der Subsumtionsschluß, spricht der festgesetzte Steuerbetrag in Bestandskraft, wie ganz überwiegend vertreten wird¹, so können die Fälle der Mehrfachbesteuerung desselben Vorgangs, der Besteuerung komplexer Vorgänge und der widerstreitenden Steuerfestsetzung² eigentlich nur wie folgt gelöst werden: Im Beispielsfall III kann sich der Steuerpflichtige darauf berufen, daß die Besteuerungsgrundlage 7b-Afa des Jahres 1968 nicht bestandskräftig festgestellt sei und einer neuerlichen Berücksichtigung angeblich nicht verbrauchter 7b-Afa nichts im Wege stehe. Die Festsetzung der Schenkungssteuer steht im Beispielsfall IV der Festsetzung der Einkommensteuer für den gleichen Sachverhalt auf Grund einer abweichenden rechtlichen Beurteilung nicht entgegen, da sich die Bestandskraft

1 Vgl. die Ausführungen unter II 1 a und II 2 a.

2 Zu diesem Begriff vgl. Ott, Widerstreitende Steuerfestsetzungen insbesondere bei Grunderwerbsteuer und Erbschaftssteuer, Stuw 1935 Teil I Sp.573 ff (insbes. 582 ff).

nicht auf die Einordnung der Steuerart erstrecken soll¹. Die Rechtsprechung will in diesen Fällen mit einer Erstattung oder Anrechnung der sachlich nicht gerechtfertigt erhobenen Steuer helfen². Im Beispielsfall V fehlt es an den gesetzlichen Voraussetzungen, den Rückfluß als Betriebseinnahme zu versteuern, da er seinem Charakter nach gewinn-neutral ist. Der Bundesfinanzhof³ ist hier aber einen anderen Weg gegangen und hat, wie Löhlein⁴ es ausdrückt, "den objektiven Sachverhalt zugunsten eines das erwünschte Ergebnis rechtfertigenden virtuellen Tatbestandes" beiseite geschoben, indem er ein nicht begünstigtes Darlehn nachträglich in ein begünstigtes umgewandelt hat, um dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorschrift zu entsprechen. Dies aber, so Löhlein⁵, widerspreche dem Gedanken der Rechtskraftwirkung⁶.

Das Ergebnis des BFH-Urteils verdient Zustimmung, die Begründung befriedigt allerdings nur ansatzweise, da der Fall Veranlassung gegeben hätte, diejenigen Merkmale herauszuarbeiten, die geeignet sind, nicht miteinander zu vereinbarende Steuerbescheide auszuschließen, und die infolgedessen an der Bestandskraft teilnehmen müssen.

In der Tat widerspricht es dem Sinngehalt des § 7c EStG, zunächst einen Vorgang unter eben diese Vorschrift zu subsumieren und anschließend den komplementären Vorgang, weil sich die erste Einordnung als unrichtig herausgestellt hat, nicht nach dieser Vorschrift zu beurteilen⁷. Es gibt steuerlich relevante Sachverhalte,

1 Im Ergebnis gl.A. RFH-Urt.v.24.2.1933 Ve A 1066/31, RStBl 1933 S.457; RFH-Urt.v.13.12.1933 VI A 1484/32, RStBl 1934 S.404; RFH-Urt.v.19.6.1935 IIIc A 23/35, RStBl 1935 S.1155; a.A. Jahn, StW 1932 Sp.205 (213); Fuchs, DStZ (A) 1956 S.367 (370); Tipke in T.-K., a.a.O., A 4 zu § 93 AO.

2 Vgl. RFH-Urt.v.7.7.1933 Ve A 1021/31, RStBl 1933 S.1089 und RFH-Urt.v.8.11.1937 VI 596/37, RStBl 1938 S.274.

3 A.a.O., S.65 FN 2.

4 Rechtsauslegung oder Rechtsschöpfung?, Kritische Anmerkungen zu dem BFH-U. v.26.9.1963 IV 351/60, StW 1964 Sp.265 ff.

5 A.a.O., FN 4.

6 A.A. Grieger, Anmerkung zu BFH-Urt.v.26.9.1963 IV 351/60, BB 1964 S.71,72; Martens, StW 1965 Sp.625 (634), auf deren Ausführungen im weiteren noch näher einzugehen sein wird.

7 Soweit zutreffend BFH-Urt. a.a.O., S.65 FN 2.

die wirtschaftlich gesehen eine Einheit bilden, sich über mehrere Kalenderjahre auswirken und in jedem Zeitraum nur einheitlich betrachtet werden können¹. Dies ist genau der Gedanke, der allen Fällen der sog. Folgeänderungen zugrunde liegt², denn der Feststellungsbescheid ist jeweils Grundlagenbescheid für den späteren Steuerbescheid. Es drängt sich nun die Frage auf, warum dem quasi präjudiziellen Bescheid³ diese weitgehende Bedeutung beigelegt wird.

Faßt man nur das Verhältnis von bedingender und bedingter Rechtsfolge ins Auge, so könnte man meinen, es bedürfe keiner tiefergehenden Rechtfertigung, warum die bestandskräftige Feststellung über das Bestehen oder Nichtbestehen der bedingenden Rechtsfolge auch insoweit maßgeblich ist, als in einem späteren Bescheid über dieselbe Rechtsfolge zu befinden ist. Wenn in einem Bescheid nach §§ 214, 215 AO eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die X KG getroffen wird, so gebieten es schon die Regeln der Logik, diese Rechtsfolge bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte des Gesellschafters A zugrunde zu legen, weil die eine Rechtsfolge zu den Tatbestandsvoraussetzungen der anderen Rechtsfolge gehört. Da in beiden Fällen die Normen an einen Tatbestand eine bestimmte Rechtsfolge knüpfen und der konkrete Sachverhalt beide Male den gesetzlichen Tatbestand erfüllt, würde eine widersprechende Beurteilung zur Auflösung des untrennbaren Gebildes Grund - Folge führen⁴. Mit dieser

II

- 1 In dem auf S. 41 genannten Beispiel kann die geänderte Rechtsansicht des Finanzamtes nicht dazu führen, daß die Steuererhebung für das K.j. nochmals durchzuführen ist, denn das steuerpflichtige Einkommen soll nur einmal der Besteuerung unterworfen werden.
- 2 Dazu zählen §§ 218 Abs. 4 - BFH-Urt.v. 24.11.1965 VI 128/65 U, BStBl 1966 III S. 131 -, 212b Abs. 3 AO - OVG Münster-Urt.v. 28.7.1970 II A 46/69, DStZ (B) 1971 S. 69 -, 35b GewStG - BFH-Urt.v. 2.3.1966 I 16/65, BStBl 1966 III S. 317 - und 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG - BFH-Urt.v. 17.3.1961 VI 67/60 U, BStBl 1961 III S. 427 -.
- 3 Unter Präjudiz versteht man in diesem Zusammenhang, daß eine Rechtsfolge zum Tatbestand derjenigen Norm gehört, aus der heraus sich eine weitere Rechtsfolge ergibt, s. Zeuner, Grenzen der Rechtskraft, S. 52.

Begründung allein ließen sich aber dieselben Folgerungen auch für das Verhältnis von Besteuerungsgrundlagen allgemein und Rechtsfolgen ziehen, da die Verbindung von bestandskräftig festgestellter Besteuerungsgrundlage als bedingende Rechtsfolge und der von ihr bedingten Rechtsfolge nicht zwingender ist als diejenige von Besteuerungsgrundlage und festgestellter Rechtsfolge¹.

Riewald² legt entscheidendes Gewicht auf eine Wertabstufung zwischen Feststellungsbescheid und hierauf begründetem späteren Steuerbescheid und bezeichnet den letzteren als Bescheid "höherer Ordnung", ohne hieraus allerdings entscheidende Folgerungen materieller Art zu ziehen. Es muß aber doch der Frage nachgegangen werden, worin denn die "höhere Ordnung" bestehen soll.

Die vom Gesetz vorgesehenen gesonderten Feststellungsbescheide³ stellen immer Besteuerungsgrundlagen fest, die in Fällen nicht gesondert ergehender Bescheide in diesen selbst getroffen werden. Der Feststellungsbescheid erfüllt in Ansehung der auf ihm aufbauenden Steuerbescheide dieselbe Funktion, die sonst jener Teil des Steuerbescheids erfüllt, der die Besteuerungsgrundlagen feststellt. Der Sinn gesondert ergehender Feststellungsbescheide ist in erster Linie verfahrensökonomischer Natur⁴. Nach § 218 Abs.2 AO sind auch die noch nicht unanfechtbaren Feststellungsbescheide geeignete Basisbescheide, aber überprüfbar sind diese nur im Rahmen eines Rechtsbehelfs gegen den Feststellungsbescheid, § 232 Abs.2 AO⁵. Damit kann das Finanzamt Störungen der Veranlagungsarbeit durch die Einlegung unbegründeter, eventuell sogar mutwilliger Rechtsbehelfe verhindern.

4 Vgl. dazu die eingehenden Ausführungen von Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2.Aufl. (1969), S.275 ff.

1 So Zeuner, Grenzen, S.28, 29 für das Verhältnis von präjudiziellen und sonstigen Urteilen bezüglich einer in beiden Prozessen gleichen Vorfrage.

2 In B.-R.-K., a.a.O., A 1 zu § 213 AO, ebenso Spitaler in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.2 zu § 218 AO.

3 Vgl. dazu die Übersicht bei Tipke in T.-K., a.a.O., A 2 zu § 213 AO.

4 Spitaler in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.2 zu § 218 AO.

Zwischen dem Grundlagenbescheid und dem Steuerbescheid besteht ein enger funktioneller Zusammenhang, wie sich insbesondere aus § 218 Abs.2 AO ergibt. Die von Amts wegen durchzuführende Änderung erscheint als ein Mittel, um eine bestimmte, vom objektiven Recht her gegebene Sinnbeziehung zwischen im Grundlagen- und Steuerbescheid angeordneten Rechtsfolgen zu wahren¹. Der Steuerbescheid ist inhaltliche Fortsetzung des Grundlagenbescheids, dieser strahlt positive wie negative Wirkungen aus². Die Rechtsfolgen des Grundlagenbescheids sind ausgerichtet auf die Rechtsfolgen des Steuerbescheids.

ß) Die syllogistische Abhängigkeit von Besteuerungsgrundlagen und Steuerbetrag

Wir haben nun erkannt, wie Beziehungen geschaffen sein müssen, die in derartig großer Abhängigkeit stehen, daß ein Eingreifen die vom Gesetzgeber gewollte Einheit zerstört³. Zwischen Feststellungsbescheiden und Steuerbescheiden, die inzident Feststellungen über Besteuerungsgrundlagen enthalten, bestehen keine funktionellen Unterschiede⁴. Es bleibt aber zu prüfen, welchen Besteuerungsgrundlagen eine den Feststellungen von Basisbescheiden ähnliche Maßgeblichkeit zukommt.

5 S. oben S. 5 FN 4.

1 Martens, StW 1965 Sp.625 (635).

2 So ist es dem Veranlagungsfinanzamt untersagt, einen Steuerpflichtigen als Mitunternehmer zu behandeln, gegen den das Betriebsfinanzamt keinen einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid erlassen hat, obwohl das Veranlagungsfinanzamt meint, es liege keine typische, sondern eine atypische stille Gesellschaft vor, RFH-Urt.v.4.6.1930 VI A 852/28, RStBl 1930 S.676; Meßmer in M.-M., a.a.O., Tz 1620 zu § 218 AO.

3 Schwab, Die Bedeutung der Entscheidungsgründe, Festschrift für Eduard Bötticher, (1969), S.321 ff (323) schreibt zum gleichgelagerten Problem von Entscheidungsgründen und Rechtsfolgen beim Urteil: "Die untrennbare Verbindung von 'Grund' und 'Folge' hat die Wirkung, daß die tragenden Elemente des Urteils nicht beeinträchtigt werden dürfen, weil sonst die vom Gericht ausgesprochene 'Folge' in Frage gestellt würde."

Riewald¹ anerkennt zwei Fallgruppen: Fälle, in denen es zum Tatbestand einer Steuer gehöre, daß nicht der Tatbestand einer anderen Steuer verwirklicht sei,² und die Fälle der Änderungsbescheide, weil bestimmte Einzelfeststellungen des ursprünglichen auch dem neuen Bescheid zugrunde gelegt werden müßten³. Neuerdings hat sich auch v.Wallis⁴ für die Maßgeblichkeit bestimmter Einzelfeststellungen ausgesprochen und kennzeichnet diesen Tatbestand mit dem Begriff der "Feststellungswirkung"⁵. Gerade diese Wirkung will aber die ganz Überwiegende Ansicht nur anerkennen, wenn sie im Gesetz ausdrücklich angeordnet ist⁶. In allen anderen Fällen würde eine Erstreckung der Bestandskraft auch auf die den Subsumtionsschluß tragenden Feststellungen tatsächlicher oder rechtlicher Art eine Wiederholung der Lehre Savignys von der

4 S.oben S. 68.

1 In B.-R.-K., a.a.O., Anm.2 (5) zu § 213 AO.

2 Darunter ist etwa die in einem Bescheid getroffene Feststellung, daß ein Grunderwerb der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegt, für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer (§ 3 Ziff.2 GrEStG) zu verstehen.

3 S.oben S. 16.

4 In H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.37 zu Vorb. § 91 AO.

5 Die zu § 232 Abs.1 AO geäußerte Ansicht, v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.4, daß nur Feststellungsbescheiden diese Wirkung zukommen könne, muß daher als überholt angesehen werden.

6 Vgl. zuletzt BFH-Urt.v.22.4.1971 I R 16/71, BStBl 1971 II S.586 (587), vorher schon BFH-Urt.v.19.6.1956 I 100/56, DStR 1956 S.442, BFH-Urt.v.17.3.1961 VI 67/60, BStBl 1961 III S.487; FG Hannover-Urt.v.18.1963 VIII St 1/61, EFG 1964 S.64; ausdrücklich offen gelassen hat diese Frage allerdings BFH-Urt.v.24.10.1958 VI 76 - 77/58 U, BStBl 1959 III S.46; BVerwG-Urt.v.29.4.1968 VIII C 61.64, BStBl 1969 II S.304 ff, von Tipke in T.-K., a.a.O., A 3 zu § 93 AO irrtümlich als BFH-Entscheidung zitiert, ist nicht einschlägig; aus dem Schrifttum: Wolff, Verwaltungsrecht I, § 20 V b; Forsthoff, Verwaltungsrecht I, S.101; Rudloff, Bindung der Finanzverwaltung an Entscheidungen anderer Behörden und Steuergeheimnis, DStZ (A) 1961 S.65 ff; a.A. für grundsätzliche Maßgeblichkeit Jahn, StuW 1932 Sp.205 (211).

Rechtskrafterstreckung auf die bedingenden Rechtsverhältnisse, die sog. Urteilelemente bedeuten¹. Diese gemeinrechtlichen Lehren seien aber schon vom Gesetzgeber der Zivilprozeßordnung abgelehnt worden², und weiter als die Bindungswirkung eines richterlichen Urteils reiche, könne die eines unanfechtbaren Verwaltungsaktes sicher nicht reichen³.

Demgegenüber bleibt festzuhalten: Eine eigenständige Erstreckung der Bestandskraft auf Elemente des Steuerbescheids steht überhaupt nicht zur Diskussion⁴. Es geht vielmehr darum, die Sinnzusammenhänge, die zu einer Entscheidung, sprich einem Erkenntnis, geführt haben, nicht zu zerreißen, indem man eine Urkunde in Abschnitte zerlegt und dem einen Teil Bestandskraft zuspricht, dem anderen sie jedoch aberkennt⁵. Der Subsumtionsschluß ist nicht das Erkenntnis selbst, denn dieses ist ein geistiges Geschehen. Die Rekonstruktion läßt sich nur durch eine sachgemäße Zerlegung des Spruchs in seine Bestandteile bestimmen, wobei alle das Erkenntnis konstituierenden Bestandteile an der Bestandskraft

-
- 1 Savigny, System des heutigen Römischen Rechts, 6.Bd., (1847), §§ 291 ff, 296 ff (S.350 ff, 417 ff) schreibt, nachdem er den Sinn der Rechtskraft dargelegt hat: "Wenn aber überhaupt die Rechtskraft anerkannt werden soll, so wie oben ihre Unentbehrlichkeit dargetan worden ist, muß ich die in jener Abstraktion liegende Einschränkung {z.B. der Beklagte hat dem Kläger eine bestimmte Geldsumme zu zahlen} für völlig unausführbar und verwerflich halten, a) mit Hinsicht auf die künftige Wirkung der Rechtskraft und b) mit Hinsicht auf die Natur des Rechtsstreits und die Aufgabe des Richters." Ähnlich Windscheid, Lehrbuch des Pandektenrecht, 1879, S.393.
 - 2 Hahn, Die gesammelten Materialien zur Civilprozeßordnung, 1.Abt. S.1880.
 - 3 So BVerwG-Urt.v.3.6.1966 V C 230.65, BVerwGE 24 S.175 (176).
 - 4 Ob Savigny tatsächlich von der absoluten Rechtskraft der Urteilelemente ausgegangen ist, ist ohnedies zweifelhaft, vgl. dazu Schwab, Entscheidungsgründe, S.321 (324).
 - 5 So schon Coester, Rechtskraft, S.86, 87; Zeuner, Grenzen der Rechtskraft, S.40; Martens, StuW 1965 Ps.625 (630); der., StuW 1966 Sp.689 (697); vorsichtig Müffelman, Grenzen, S.54, 197.

teilnehmen müssen, weil sie von dem Erkenntnis als dem geistigen Geschehnis untrennbar sind, sie stehen in syllogistischer Abhängigkeit¹.

Der schließlich festgesetzte Steuerbetrag, für sich allein betrachtet, hat keine Aussagekraft²; er spielt infolgedessen auch im Rechtsbehelfsverfahren nur eine sekundäre Rolle, denn um rechnerische Auswirkungen von Rechtsfolgefeststellungen wird nie gestritten, weil es sich hier nicht um Rechtsfragen handelt³. Wesentlich ist immer die Beurteilung von wirtschaftlichen Vorgängen, die unter dem Tatbestand einer Steuernorm zu subsumieren sind⁴. Wenn dem aber so ist, so muß auch die rechtliche Einordnung von der materiellen Bestandskraft erfaßt werden. Ebenso wie die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ohne Festsetzung eines Steuerbetrages bedeutungslos ist, ist es auch die Festsetzung eines Steuerbetrages ohne Angabe der Präformitäten⁵.

Nur diese Auffassung kann für sich in Anspruch nehmen, mit der oben⁶ skizzierten rechtlichen Einordnung des Steuerbescheids in Einklang zu stehen. Die Rechtsfolge "Steuerbetrag" kann nun einmal anicht unmittelbar dem Gesetz entnommen werden, sondern

1 Larenz, Methodenlehre, S.275.

2 FG Münster-Urt.v.30.3.1971 VII 1006/70 E, EFG 1971, S.358; Latzel, Die Wirkung für nichtig erklärter Normen auf bestehende Steuerverwaltungsakte, 1971, S.33; Leusmann, Stlex 2 A, 93-96, S.1 ff (8).

3 Martens, StuW 1966 Sp.689 (699).

4 Dazu das instruktive Beispiel von Gräber, Die Bedeutung der BFH-Entscheidung zur Frage des Streitgegenstandes bei der Anfechtungsklage, DStR 1968 S.491 (494): Das FG hat die vom FA auf DM 12.000,- festgesetzten Einkünfte des A auf DM 10.000,- herabgesetzt. Das FA will nun mit Hilfe eines neuen Beweismittels einen Berichtigungsbescheid über DM 20.000,- erlassen. "Da es im gerichtlichen Verfahren - ebenso wie im behördlichen zum Erlaß des Steuerbescheids führenden Verfahren - nicht um eine Steuer von 12.000,- DM, sondern um den Sachverhalt Vermietung des Hauses A ging, ergibt sich zwingend, daß die Einkünfte nicht 20.000,- DM betragen haben können."

5 Jahn, StuW 1930 Teil I Sp.205 (211); FG Berlin-Urt.v.15.9.1967 III 128/64, EFG 1968 S.23 (24).

6 S.S.37 ff.

ergibt sich in der Regel erst aus der Zusammenfassung einer Vielzahl von Feststellungen über Besteuerungsgrundlagen, denen im Rahmen des Normenvollzugs quasi konstitutive Bedeutung zukommt.

Es besteht aber nur dann zwischen Besteuerungsgrundlagen und Steuerbetrag ein untrennbarer Sinnzusammenhang, wenn die "Gründe" die "Folge" tragen, d.h. nichtanders hätten getroffen werden können, ohne daß sich das der Bestandskraft zugängliche Ergebnis geändert hätte¹. So besteht ein Sinnzusammenhang zwischen der Vereinnahmung von Einkünften aus selbständiger Arbeit, § 18 EStG, und dem festgesetzten Einkommensteuerbetrag. Schwieriger zu behandeln ist der Fall, wenn die Einkommensteuer auf DM 0,- festgesetzt wird, weil ein Minuseinkommen ermittelt worden ist. Riewald² meint, weder Steuerbetrag noch Besteuerungsgrundlagen könnten von einer materiellen Bindung erfaßt werden, da alle einzelnen Feststellungen auch anders hätten ausfallen können, ohne dadurch das Ergebnis zu beeinflussen. Indes gebietet auch hier der Sinn der Bestandskraft, einander widersprechende Entscheidungen zu verhindern, Steuerbetrag und Besteuerungsgrundlagen als materiell bindend festgestellt zu betrachten. Daß die Besteuerungsgrundlagen (im Minusbereich) auch anders hätten festgesetzt werden können, enthebt sie nicht ihres tragenden Charakters für diese Steuerfestsetzung, wie ja auch sonst Besteuerungsgrundlagen divergieren können, ohne den Steuerbetrag zu ändern.

1 So richtigerweise Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Vorb 3 (2) vor § 91 AO; ungenau Martens, StuW 1965 Sp.625 (630) mit der Behauptung, zwischen allen Tatbestandsmerkmalen bestünde besagter Sinnzusammenhang.

2 In B.-R.-K., a.a.O., Vorb 3 (4) vor § 91 AO.

dd) Bestandskraft und Unselbständigkeit von Besteuerungsgrundlagen

Die Notwendigkeit, Besteuerungsgrundlagen und Steuerbetrag gleichermaßen als bestandskraftfähige Feststellungen anzusehen, wird teilweise schon unter Hinweis auf § 213 Abs.1 AO geleugnet¹, denn nach dieser Vorschrift bilden die Besteuerungsgrundlagen regelmäßig einen "unselbständigen (mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren) Teil des Steuerbescheids". Ob § 213 Abs.1 AO als Argument gegen die hier vertretene Auffassung herangezogen werden kann, muß jedoch füglich bezweifelt werden.

§ 213 Abs.1 AO verhindert eine isolierte Anfechtung von Besteuerungsgrundlagen, weil Grundlagenfeststellungen dann nicht mehr von selbständiger Bedeutung sind, wenn bereits im selben Akt die Folgefeststellung getroffen ist. Anders verhält es sich folgerichtig bei gesonderten Feststellungsbescheiden, diese können und müssen isoliert angefochten werden, weil die Folgefeststellungen erst in späteren Steuerbescheiden getroffen werden, § 213 Abs.2 AO². § 213 Abs.1 AO jedenfalls verbietet nicht die Anfechtung von Besteuerungsgrundlagen, wenn zugleich die Folgefeststellung, der festgesetzte Steuerbetrag mitangefochten wird, denn damit wird ja nicht die Anfechtung unselbständiger Teile, sondern die (teilweise) Aufhebung des Bescheids selbst begehrt. Angesichts dieser Deutung kann aber § 213 Abs.1 AO nicht gegen, sondern nur für die hier vertretene Auffassung herangezogen werden, denn bei isolierter Anfechtung von Besteuerungsgrundlagen würde die als wesentlich angesehene Untrennbarkeit von Grund und Folge aufgegeben. Wenn das Gesetz die Besteuerungsgrundlagen als unselbstän-

1 Tipke in T.-K., a.a.O., A 1 zu § 213 AO, BFH-Beschl.v.17.7.1967 Gr.S.1/66, BStBl 1968 II S.344 (348).

2 Boettcher, Abgabenrecht als Teil des Verwaltungsrechts (Zugleich Besprechung des Kommentars zur RAO von Tipke-Kruse, StW 1962 Sp.1 ff (13); Söhn, Verw.Arch.Bd.60 (1969), S.64 (84).

dige Teile des Steuerbescheids ansieht und dagegen gerichtete Rechtsbehelfe ausschließt, so kann dies nur als prozessuales Spiegelbild der materiell-rechtlichen Abhängigkeit von Grund und Folge verstanden werden, denn § 213 Abs.1 AO steht rechtssystematisch den Zulässigkeitsvoraussetzungen eines Rechtsbehelfs nahe¹.

Die Funktion der Bestandskraft kann, das sei an dieser Stelle als Zwischenergebnis festgehalten, sinnvoll nur erfüllt werden, wenn sie Besteuerungsgrundlagen und Steuerbetrag in ihrer Abhängigkeit erfaßt. Die h.M.², die von der Beschränkung der Bestandskraft auf den Steuerbetrag auf die Unbeschränktheit der Einwendungsbefugnis bei Anfechtung von Änderungsbescheiden im Rahmen des § 232 Abs.1 AO schließt, muß daher als widerlegt angesehen werden. Die bisherigen Untersuchungen legen vielmehr den entgegengesetzten Schluß nahe, daß die Bestandskraft von Besteuerungsgrundlagen und Steuerbetrag die Einwendungsbefugnis des Steuerpflichtigen auf den geänderten Teil des Steuerbescheids begrenzt. Dies könnte aber nur bejaht werden, wenn nicht bloß die Besteuerungsgrundlagen und der Steuerbetrag in ihrer Gesamtheit eine bestandskraftfähige Feststellung bildeten, sondern auch die einzelnen Glieder des Steuerbescheids, weil allein dann dem Steuerpflichtigen im Beispielsfall I³ entgegengehalten werden kann, Werbungskosten in bestimmter Höhe mit bestimmter Auswirkung auf den festgesetzten Steuerbetrag seien bestandskräftig festgestellt. Wenden wir uns also im weiteren der Frage zu, inwieweit ein Steuerbescheid in bestandskraftfähige Einzelfeststellungen zerlegt werden kann.

b) Teilbarkeit von Steuerbescheiden

aa) Strukturelemente eines Steuerbescheids am Beispiel eines Einkommensteuerbescheids

-
- 1 Paulick in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.2 zu § 213 AO
 - 2 S. oben unter I 1a, 2a.
 - 3 S. oben S. 24, 25.

Nach § 211 Abs.1 AO sind die Festsetzung der Steuerhöhe und die Rechtsbehelfsbelehrung notwendige Bestandteile der schriftlich zu erteilenden Steuerbescheide. Die Nichtangabe eines präzisen Steuerbetrags hat die Nichtigkeit des Steuerbescheids zur Folge¹. Die Besteuerungsgrundlagen soll er dagegen nur enthalten (§ 211 Abs.2 AO), was den Großen Senat² veranlaßt, sie nicht mehr zum Inhalt des Steuerbescheids zu rechnen³. Der Schritt von der Unselbstständigkeit (§ 213 Abs.1 AO) zur Unwesentlichkeit ist damit vollzogen, allein das rechnerische Ergebnis soll rechtlich relevant sein.

Diese Betrachtungsweise wird den Grundsätzen des Normenvollzugs nicht gerecht und macht von der Technik der Steuerfestsetzung unzulässigerweise materiell-rechtliche Entscheidungen abhängig.

Zwar auferlegt der Steuerbescheid dem Pflichtigen die Zahlung eines bestimmten Steuerbetrages, die Angabe der Steuerhöhe ist aber doch nichts anderes als die rechnerische Auswirkung der Verwirklichung regelmäßig mehrerer Steuertatbestände. Dieser schließlichen Festsetzung gehen oft umfangreiche Sachverhaltsermittlungen und -feststellungen voraus, die als die bedeutsamste Tätigkeit der Finanzverwaltung angesehen werden müssen⁴. Die Einkommensteueranlagung erfordert in der Regel die Entscheidung über eine Vielzahl wirtschaftlicher Vorgänge, z.B. über die Ermittlung der Einkünfte aus §§ 13 ff EStG, die Anerkennung von Sonderangaben und tariflichen Vergünstigungen, um nur einige zu nennen. Die Feststellungen über die steuerliche Einordnung dieser Vorgänge

1 BFH-Urt.v.10.7./17.10.1935 IV A 145/35, RStB1 1935 S.1427.

2 Beschl.v.17.7.1967 GrS 1/66, BStB1 1968 II S.344, ebenso der 7.Senat mit Urt.v.14.5.1969 VII B 180/67, BStB1.1969 II S.538 (539)

3 Eine Revision des Beschlusses vom 17.7.1967 deutet der Große Senat im Beschluß vom 16.12.1968 -3/68, BStB1 1969 II S.205- an, wenn es in den Gründen an einer Stelle heißt, daß ein nur der Höhe nach falscher Steuerbescheid auch nur insoweit rechtswidrig sei, als er sich aus einem rechtmäßigen und rechtswidrigen Teil zusammensetze; gegen diese Auslegung nachdrücklich Ziemer, Die Aufgaben des Finanzgerichtsverfahrens (III), FR 1969, S.253 (259).

II

4 BFH-Urt.v.6.5.1971 IV R 59/69, BStB1 1971/S.664 (666).

bilden die Besteuerungsgrundlagen des Steuerbescheids. Diese sind also keineswegs lediglich die tatsächlichen Voraussetzungen für die festgesetzte Steuer und ihre Angabe nichts anderes als die Begründung des Steuerbescheids¹, sondern die verbindliche Feststellung der einzelnen Anspruchsmerkmale. Begründung ist erst die Erläuterung, warum das Finanzamt das einzelne Merkmal als gegeben ansieht².

Obwohl der Gang des Veranlagungsverfahrens durch ein stufenweises Vorgehen gekennzeichnet ist, wird der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen die Qualifikation als rechtlich selbständige Entscheidung vorenthalten, weil die Veranlagung ein innerlich zusammenhängender Vorgang sei³. Die Irrelevanz des praktizierten Verfahrens, nämlich Verbescheidung durch einen Steuerbescheid, hat Söhn⁴ überzeugend nachgewiesen, diese Ausführungen bedürfen keiner Ergänzung. Alles entscheidende Frage ist jedoch, ob der Steuerbescheid materiell einer Teilung zugänglich ist, die Feststellungen mit bestandskraftfähigem Inhalt entstehen läßt.

bb) Teilung des Steuerbescheids nur bei Wahrung der Sinnbeziehung von Besteuerungsgrundlage und Steuerbetrag

Im allgemeinen Verwaltungsrecht ist weiterhin herrschende Meinung, einen Verwaltungsakt nur dann für teilbar zu halten, wenn

1 So aber Döllerer, Von der Rechtsbeschwerde zur Revision, StJb 1966/67 S.451 (464); ähnlich Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm. 1 (1) zu § 213 AO.

2 Jahn, StuW 1930, Teil I Sp.205 (211). Der Feststellung, daß die "Gründe" nicht in Bestandskraft erwachsen, so z.B. BFH-Urt.v.26.9.1952 III 134/52, BStBl 1952 III S.289, kann zugestimmt werden, soweit die "Gründe" in dem hier gebrauchten Sinn verstanden werden, denn die eine Rechtsauffassung erläuternden Darlegungen sind schon ihrer Natur nach keiner Bestandskraft fähig.

3 BFH-Urt.v.14.5.1969 VII B 180/67, BStBl 1969 II S.536; Eisenberg, Die Finanzgerichtsordnung und das Problem der Saldierung, DB 1967 S.1238 (1240); a.A. Spanner, Probleme des Streitgegenstandes im finanzgerichtlichen Verfahren, StuR Bd.23 (1967/68), S.173 (180) von der Bestimmung des Streitgegenstandes im finanzgerichtlichen Verfahren her; v.Wallis/List in H.-H.-Sp., a.a.O.,

er inhaltlich in zwei Teile zerlegt werden kann (den rechtmäßigen und den rechtswidrigen), wobei der eine Teil objektiv gesehen für sich bestehen können muß und die Behörde in Umkehrung des Grundsatzes aus § 139 BGB den rechtmäßigen Teil bei Kenntnis der Sachlage erlassen hätte¹. Gegen das letztere Kriterium hat Martens² für den Bereich der gebundenen Entscheidungen geltend gemacht, ausschlaggebend sei nicht der Behördenwille, sondern vielmehr die Frage, ob der Verwaltungsakt so, wie er ergangen ist, hätte erlassen werden dürfen oder nicht.

Während, wie bereits oben³ ausgeführt, die Möglichkeit der Teilung nach einzelnen Grundlagen eines Geldleistungsbescheides weitgehend abgelehnt wird, bestehen gegen die Teilbarkeit der Höhe eines Geldleistungsbescheids allgemein keine Bedenken⁴.

Söhn⁵ teilt den Geldleistungsbescheid "vertikal" ("Entscheidung der Höhe nach") und "horizontal" (Entscheidung dem Grunde nach") auf und geht von der Selbständigkeit der Besteuerungsgrundlagen aus, da jede Teilentscheidung "dem Grunde nach" in Verbindung mit der ihr zugeordneten individuellen Rechtsfolge eine sinnvolle Regelung enthalte.

Die Selbständigkeit bestimmter Teilentscheidungen eines Steuerbescheids wurde bereits oben⁶ dargetan und ist überdies von der Abgabenordnung an mehreren Stellen anerkannt.

RdNr.37 zu § 100 FGO; Schimmel, Die Entscheidung des Finanzgerichts bei teilweiser Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes, FR 1967 S.294 (295).

4 Verw.Arch.Bd.60 (1969) S.65 (74).

1 Eyermann-Fröhler, a.a.O., RdNr.35 zu § 113 VwGO; Ule, Verwaltungsgerichtsbarkeit, Anm.I 1c zu § 113 VwGO; Forsthoff, Verwaltungsrecht, S.242.

2 Fehlerhafte Nebenbestimmungen im Verwaltungsprozeß, DVBl 1965 S.428; ebenso Söhn, Verw.Arch.Bd.60 (1969) S.64 (73) und Wolff, Verwaltungsrecht I, a.a.O., § 51 VI.

3 S. S.77.

4 v.Wallis/List in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.37 zu § 100 FGO; Schimmel, FR 1967 S.294 (295); Söhn, Verw.Arch.Bd.60 (1969) 64 (68,69,70); Czermak, Zur Teilunanfechtbarkeit von VAe (zu BVerwG, DVBl 1966, 691), DVBl 1967 S.417 f.

5 Verw.Arch.Bd.60 (1969) S.64 (68 ff).

6 S. S.76.

(1)

Die Möglichkeit differenzierter Betrachtung von Besteuerungsgrundlagen zeigt sich insbesondere bei der teilweise vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 100 Abs.1 AO, die der Bundesfinanzhof in seinem Grundsatzurteil vom 13.11.1964 anerkannt hat¹. Die von Tipke² gegen dieses Urteil vorgetragenen Bedenken können nicht überzeugen. Mit Hilfe der Steuergesetze sollen steuerlich relevante Sachverhalte beurteilt werden, in all ihrer Komplexität. Dem entspricht die Abgabenordnung durch die Möglichkeit der teilweise vorläufigen Steuerfestsetzung. Es wäre durch nichts zu rechtfertigen, die endgültige Festsetzung in vollem Umfang hinauszuschieben, nur weil ein einziger Vorgang - im Urteil vom 13.11.1964 waren es die brasilianischen Einkünfte des Steuerpflichtigen - nicht abschließend beurteilt werden kann. Wenn in der Abgabenordnung von Steuerfestsetzung die Rede ist, so ist eben damit die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit der daraufhin festgesetzten Steuer gemeint, was § 225 bestätigt³.

(2)

Nach § 131 Abs.1 Satz 2 AO umfaßt die Befugnis zum Erlaß von Besitz- und Verkehrssteuern auch das Recht, einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer nicht zu berücksichtigen. Dabei muß im Steuerbescheid angegeben werden, welche Besteuerungsgrundlagen als gegeben angesehen werden und welche davon nicht berücksichtigt worden sind. Auch diese Möglichkeit beweist die Verselbständigung von Besteuerungsgrundlagen innerhalb eines zu beurteilenden Steuerstatbestandes.

1 129/63 U, BStBl 1965 III S.203, ebenso BFH-Urt.v.11.8.1967 VI R 199/66, BStBl 1968 II S.217 und bereits RFH-Urt.v.19.3.1920 II A 53/20, RFHE 2 S.225.

2 Anmerkung zu BFH-Urt.v.13.11.1964 VI 129/63 U, BStBl III 65, 203, FR 1965 S.303.

3 BFH-Urt.v.24.4.1959 III 340/57 U, BStBl 1959 III S.301.

(3)

Ebenso kann der Erlaß eines Teiländerungsbescheides nach §§ 248 Abs.2 Satz 2 i.V.m. 94 Abs.1 Ziff.2 AO, der nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes ("insoweit") zulässig, wenn auch nach verbreiteter Ansicht¹ unzweckmäßig ist, in diesem Zusammenhang genannt werden. Der Gesetzgeber bietet den am Einspruchsverfahren Beteiligten die Gelegenheit, über mehrere selbständige Streitpunkte, von deren Vorhandensein stillschweigend ausgegangen wird, eine getrennte Entscheidung zu treffen². Einen weiteren, im Gesetz allerdings nicht geregelten Fall behandelt Mayer-Wegelin³. Wenn bei der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs ein bestimmter wirtschaftlicher Sachverhalt entscheidungsreif im Sinne einer Zurückweisung ist, soll die Behörde eine förmliche Teileinspruchsentscheidung erlassen können, um dem Steuerpflichtigen den Finanzrechtsweg zu eröffnen. Er nennt dabei den Fall, daß der Pflichtige sich gegen einen zu hohen Steuersatz bei Heranziehung zur Umsatzsteuer wendet hinsichtlich zweier Vorgänge, die voneinander unabhängig sind.

(4)

Die "soweit"-Klausel des § 100 Abs.1 Satz 1 FGO wird von Befürwortern und Gegnern der Teilbarkeit von Steuerbescheiden gleichermaßen als Argument angeführt⁴. Wenn auch gute Gründe für die von Schimmel und Söhn⁵ vertretene Auslegung sprechen, insbesondere der Grundsatz der Prozeßökonomie, so kann § 100 Abs.1 Satz 1 FGO doch keine entscheidenden Gesichtspunkte liefern, weil die Teilbarkeit nur aus materiell-rechtlichen Kategorien, nicht aber aus verfahrensrechtlichen Vorschriften hergeleitet werden kann.

-
- 1 Vgl. statt aller Tipke in T.-K., a.a.O., A 7 zu § 248 AO.
 - 2 Dazu Hauber, Zur Teilentscheidung im Einspruchsverfahren, DStZ (A) 1968 S.192 (194).
 - 3 Zur Zulässigkeit einer Teileinspruchsentscheidung im Vorverfahren, StB 1970 S.64.
 - 4 Von den Befürwortern, die das Wort "soweit" auf den rechtswidrigen Teil des Steuerbescheids beziehen, insb. Schimmel, FR 1967 S.294 (296); Söhn, Verw.Arch.Bd.60 (1969) S.64 (83). Von den Gegnern, die das Wort "soweit" auf den Steuerbescheid, die Einspruchsentscheidung oder die Entscheidung des Finanz-

Geht die Abgabenordnung zwar von der inhaltlichen Teilbarkeit des Steuerbescheids aus, so kann damit doch nicht jede Teilung bedenkenlos akzeptiert werden. Eine Zerlegung, die vom Gesetz gewollte Sinnbeziehungen zerstört, muß nach dem hier vertretenen Standpunkt abgelehnt werden¹. Die ganz allgemein gebilligte Teilung des Steuerbescheids dem Betrage nach läßt jedenfalls wesentliche Gesichtspunkte außer Acht, weil die schließlich festgesetzte Rechtsfolge aus sich allein heraus unverständlich ist und deswegen auch keine bestandskraftfähige Feststellung bildet². Aber auch die insbesondere von Söhn³ vorgeschlagene Auflösung in Teilentscheidungen "dem Grunde nach" berücksichtigt nicht ausreichend, daß zwar die Feststellung, der Steuerpflichtige habe Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von DM 1000,—, eine sinnvolle Regelung darstellt, nach dem Willen des Gesetzgebers diese individuelle Rechtsfolge aber nur Bestandteil des Subsumtionsschlusses im ganzen sein soll. Die Verselbständigung einer individuellen Rechtsfolge ohne gleichzeitige Teilung der schließlichen Rechtsfolge enthält keine qualifizierte Aussage über das, was nach § 211 Abs.1 AO wesentlicher Bestandteil eines Steuerbescheides ist, nämlich über den Steuerbetrag. Zwischen den Feststellungen über Besteuerungsgrundlagen und dem Steuerbetrag besteht eine so enge Beziehung, die eine Teilung nur der Entscheidung "dem Grunde nach" verbietet.

Solche unlöslichen Verbindungen bestehen aber andererseits nicht zwischen den Feststellungen über die einzelnen Besteuerungsgrundlagen, weil die Frage der Einkünfte aus Kapitalvermögen völlig unabhängig ist von derjenigen über die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Beide Feststellungen wirken sich zwar durch

gerichts im ganzen beziehen, insb. BFH-Beschl.v.17.7.1967 Gr.S.1/66, BStBl 1968 II S.344 (348); BFH-Urt.v.13.1.1966 IV 329/61, BStBl 1966 III S.199; Tipke in T.-K., a.a.O., A 6 zu § 100 FGO.

5 A.a.O., FN 4 S.80.

1 S.oben S.71.

2 S.oben S.72.

3 Verw.Arch.Bd.60 (1969) S.64 (70).

Zusammenfassung ihrer individuellen Rechtsfolgen auf die schließliche Rechtsfolge aus, das allein schafft aber noch keine rechtliche Abhängigkeit. Den einzelnen Besteuerungsgrundlagen liegen jeweils getrennt zu bewertende Tatsachen zugrunde, die, wie sich aus den unter (1) bis (3) aufgezählten Fällen¹ ergibt, auch einer getrennten rechtlichen Beurteilung zugänglich sind. Hierin liegt ein entscheidender Unterschied zu Verwaltungsakten auf dem Gebiet des allgemeinen und sonstigen besonderen Verwaltungsrechts, bei denen sich die Entscheidung über eine Rechtsfolge auf die Würdigung eines Sachverhalts beschränkt². Das Problem der Teilbarkeit kann in der hier diskutierten Art nicht auftauchen, weshalb sich die Auseinandersetzungen im allgemeinen Verwaltungsrecht denn auch auf die Frage der Teilrechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bei fehlerhaften Nebenbestimmungen konzentriert³.

Der Steuerbescheid kann daher nach Grund und Höhe geteilt werden, wenn dabei Besteuerungsgrundlage und Steuerbetrag in ihrer Zuordnung nicht auseinandergerissen werden. Diese infolge der Teilung entstehenden Feststellungen sind bestandskraftfähig. Nach Ablauf der Anfechtungsfrist hat der Steuerpflichtige keine Möglichkeit mehr, eine andere Entscheidung über sie herbeizuführen, er ist an sie gebunden. Aus dem Umfang der Bestandskraft ergibt sich damit eine Einschränkung der Einwendungsbefugnis des Steuerpflichtigen im Verfahren gegen einen Änderungsbescheid. Ihre Reichweite kann aber wiederum nur aus den einzelnen Änderungsvorschriften heraus bestimmt werden, denn soweit diese eingreifen, ist kein Raum für bestandskraftfähige Feststellungen.

4. Umfang der Aufhebungswirkung nach den einzelnen Änderungsvorschriften

Gestattet die anlässlich einer Änderung zugrunde gelegte Vorschrift nur die Korrektur eines bestimmten Punktes, ist es

1 S. oben S. 79, 80.

2 FG Berlin-Urt.v.22.11.1968 III 159/66, EFG 1969 S.246 (247).

3 Vgl. Mörtens, DVBl 1965 S.428 ff.

also auch dem Finanzamt im Beispielsfall I¹ verwehrt, neben dem Rechenfehler weitere Werbungskosten zu berücksichtigen, so bleiben die übrigen, von der Änderung nicht berührten Feststellungen bestandskräftig. Etwas anderes müßte aber gelten, wenn das Finanzamt nach der betreffenden Änderungsvorschrift gehalten wäre, den der Besteuerung zugrunde liegenden Sachverhalt teilweise oder gar vollständig neu zu würdigen. Der Erlaß des Änderungsbescheides würde dann im Umfang der vorgeschriebenen Überprüfung eine Neuverbescheidung bedeuten unter gleichzeitiger Aufhebung der bestandskraftfähigen Feststellungen des ursprünglichen Bescheids. Der Steuerpflichtige könnte im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Änderungsbescheid auch Einwendungen vortragen, die nicht nur die Berechtigung der tatsächlichen Änderungen betreffen, sondern alle Umstände, die das Finanzamt im Rahmen seiner Ermittlungspflicht nach §§ 204, 205 AO eigentlich hätte berücksichtigen müssen.

a) § 92 Abs.2 AO

§ 92 Abs.2 AO ermöglicht die Berichtigung von Schreib- und Rechenfehlern und ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten. Die Bestimmung ist für das Abgabenrecht unverändert dem § 319 Abs.1 ZPO nachgebildet worden². Wenn auch die Auslegung des Begriffs der "ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit" in der höchstrichterlichen Rechtsprechung steten Wandlungen unterworfen war und teils einer engen³, teils einer weiten Auslegung⁴ der Vorzug gegeben wurde, so

1 S.oben S.24, 25.

2 BFH-Urt.v.18.2.1954 IV 320/53 U, BStBl 1954 III S.133; BFH-Urt.v.10.2.1967 VI R 5/66, BStBl 1967 III S.348 betont aber die unterschiedliche Ausgangslage von Urteil und Verwaltungsakt und die sich daraus ergebenden Konsequenzen; vgl. im übrigen § 118 VwGO; § 107 FGO; § 111 LVerwG Schleswig-Holstein.

3 Z.B. BFH-Urt.v.10.6.1953 II 113/53, BStBl 1953 III S.214; BFH-Urt.v.14.3.1956 II 137/55 U, BStBl 1956 III S.137; BFH-Urt.v.17.1.1961 I 270/60 U, BStBl 1961 III S.144 (145); BFH-Urt.v.4.9.1961 I 61/61 U, BStBl 1961 III S.502 (503); BFH-Urt.v.10.2.1967 IV R 5/66, BFHE 85 S.155; FG Düsseldorf-Urt.v.3.6.1971 X 232/68 E, EFG 1971 S.611; aus der Literatur Friesecke, Die Frage der Fehlerberichtigung nach § 92 Abs.3 vom rechtsstaatlichen Standpunkt, StuW 1950 Sp.83 (85 ff); Ehlers, StuW 1948 Sp.925.

herrscht doch insoweit Übereinstimmung, als § 92 Abs.2 AO nur die Richtigstellung des die Änderung auslösenden Fehlers erlaubt¹. Von der nach Bekanntgabe eingetretenen Bindung soll eine Ausnahme gemacht werden, wenn zwischen dem Gewollten und dem Erklärten eine Diskrepanz besteht, deren Offenbarkeit das Vertrauen in den Bestand des Steuerbescheids als weniger schutzwürdig erscheinen läßt. Dieser enge Spielraum kommt auch in dem auf konkrete Fehlerarten beschränkten Wortlaut des § 92 Abs.2 AO hinreichend zum Ausdruck.

Anläßlich einer Änderung nach § 92 Abs.2 AO ist es dem Finanzamt also verwehrt, außerhalb des Fehlerbereichs liegende Korrekturen vorzunehmen. Die Bestandskraft der nicht tangierten Besteuerungsgrundlagen bleibt bestehen, mit der Folge, daß auch der Steuerpflichtige insoweit gebunden bleibt und gehindert ist, hieraus resultierende Einwendungen im Verfahren gegen den Änderungsbescheid geltend zu machen.

b) § 218 Abs.4 AO

§ 218 Abs.4 AO ist die Konsequenz aus der in § 218 Abs.2, 3 AO niedergelegten maßgebenden Bedeutung der Feststellungsbescheide (Basisbescheide) für die Folgebescheide, die bereits an anderer Stelle² als funktionelle Abhängigkeit gekennzeichnet worden ist. Der Folgebescheid ergeht stets vorbehaltlich der Änderung oder erstmaligen Feststellung³ des oder eines Basisbescheides, weil dieser seinem Wesen nach als integrierender Bestandteil des endgültigen Steuerbescheids gedacht werden muß. Entsprechend die-

4 RFH-Gutachten v.7.8.1936 D 9/36, RStBl 1936 S.919; RFH-Urt. v.4.1.1939 VI 823/38, RStBl 1939 S.204, aus der Literatur Stieler, Rechtsirrtum als offensichtliche Unrichtigkeit, StuW 1949 Sp.885; vgl. auch § 19 Abs.3 der Steuervereinfachungsverordnung (StV) v.23.9.1944, RGBl I S.202, nach der Fehler unbeschränkt berichtigt werden konnten, allerdings für ungültig erklärt vom OFH München-Urt.v.4.5.1948 IV 21/47, StRK AO R 1 zu § 92 AO.

1 Statt aller Tipke in T.-K., a.a.O., A 5 zu § 92 AO.

2 S.oben S.69.

ser Bindung, insoweit herrscht auch allgemeine Übereinstimmung, kann eine Änderung des Basisbescheides auch nur eine verhältnismäßige Änderung des Folgebescheides auslösen und nicht zum Anlaß einer Gesamtüberprüfung des Folgebescheids genommen werden¹. Die von Amts wegen durchzuführende Änderung reicht so weit, als dies die Änderung des Basisbescheides gebietet, berührt werden also nur diejenigen Besteuerungsgrundlagen des Folgebescheids, die der Basisbescheid einheitlich und gesondert festgestellt², die übrigen Feststellungen bleiben bestandskräftig.

Schon aus der Systematik der Folgeänderung ergeben sich damit wesentliche Gesichtspunkte für das Rechtsbehelfsverfahren. Wenn der Folgebescheid nach § 218 Abs.4 AO materiell nur Angleichung an den geänderten Basisbescheid ist, so kann sich die Rechtswidrigkeit des Bescheides auch nur aus einer fehlerhaften Angleichung ergeben. Läßt man, wie es in der Rechtsprechung regelmäßig geschieht³, im Rechtsbehelfsverfahren unter Hinweis auf § 232 Abs.1 AO eine teilweise Wiederaufrollung des Steuerfalles zu, indem man auch Einwendungen gegen nicht berührte Besteuerungsgrundlagen für zulässig und erheblich erachtet, so würde sich § 232 Abs.1 AO nicht als Limitierung, sondern Erweiterung des Anfechtungsrechtes darstellen⁴. Richtiger Ansicht nach kann aber § 232 Abs.1 AO im Zusammenspiel mit dem eruierten Umfang der Bestandskraft nur die verfahrensrechtlichen Folgerungen aus dem materiellen Änderungsrecht ziehen, was sich besonders deutlich anlässlich

3 BFH-Urt.v.29.10.1970 IV 247/64, BStBl 1971 II S.150.

1 BFH-Urt.v.20.1.1965 I 175/64, BStBl 1965 III S.228; BFH-Urt.v.24.11.1965 VI 128/65 U, BStBl 1966 III S.131; BFH-Urt.v.1.3.1966 I 259/64, BStBl 1966 III S.331; BFH-Urt.v.18.12.1968 I R 170/66, BStBl 1969 III S.209; FG Rheinland-Pfalz-Urt.v.18.12.1969 I 417/66, EFG 1970 S.366; BVerwG-Urt.v.5.3.1971 VII C 44.68, BStBl 1971 II S.443; Tipke in T.-K.,a.a.O., A 3 zu § 218 AO; Paulick in H.-H.-Sp.,a.a.O., RdNr. 11 zu § 218 AO; Riewald in B.-R.-K.,a.a.O., Anm.3b zu § 218 AO.

2 Zu Ausnahmen von diesem Grundsatz siehe BFH-Urt.v.8.4.1965 III 132/61 U, BStBl 1965 III S.376, 377.

3 Vgl. zuletzt BFH-Urt.v.20.11.1969 IV 332/64, BStBl 1970 II S.538, 539.

4 Tipke in T.-K.,a.a.O., A 3 zu § 218 AO.

einer Folgeänderung zeigt, denn gestritten werden kann nur um das, was der Folgebescheid (erstmalig) regelt¹.

c) § 35b GewStG

Der Vorschrift des § 35b GewStG liegen ähnliche Erwägungen zugrunde wie § 218 Abs.4 AO. Nach § 6 Abs.1 GewStG bilden der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital die Besteuerungsgrundlagen der Gewerbesteuer². Da sich der Gewerbeertrag aus dem nach den Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftssteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn (§ 7 GewStG) und das Gewerbekapital aus dem nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu ermittelnden Einheitswert des gewerblichen Betriebes (§ 12 GewStG) ergibt, muß der Gewerbesteuermeßbescheid von Amts wegen durch einen neuen "ersetzt" werden, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftsteuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid geändert werden, die Änderung die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb oder des Einheitswerts des Betriebsvermögens berührt und sofern gleichzeitig die Höhe des Gewerbeertrages oder des Gewerbekapitals beeinflusst wird. § 35b GewStG ermöglicht also eine verfahrensrechtlich vereinfachte Angleichung gewerbesteuerlich erheblicher Änderungen in Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Feststellungsbescheiden für den Gewerbesteuermeßbescheid³. Die Bindung des Gewerbekapitals an den Einheitswert des Betriebsvermögens ist eine unbedingte, während einkommen- und körperschaftsteuerliche Gewinnänderungen nicht in jedem Fall den gewerbesteuerlichen Gewinn beeinflussen müssen⁴. Berücksichtigt werden müssen alle

1 In diesem Sinne jetzt auch der 1.Senat des BFH mit Urt.v. 27.9.1972 I B 27/72, NWB F.1 S.273, der eine Klage gegen einen Folgeänderungsbescheid, in dem nur Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid vorgetragen worden waren, zwar für zulässig, aber stets für unbegründet erachtet hat.

2 BFH-Urt.v.12.4.1972 I R 190/69, BStBl 1972 II S.552 (553) sieht hierin reine Rechnungsgrößen und verkennt damit ihre Selbständigkeit innerhalb des Gewerbesteuerbescheids.

3 BFH-Urt.v.30.7.1964 IV 403/61 U, BStBl 1964 III S.534.

gewerbesteuerlich relevanten Gewinnauswirkungen auf den Gewerbeertrag, aber auch nur diese, § 35b GewStG führt also nicht zu einer Wiederauflösung des Steuerfalls¹. Wenn im Urteil des 1. Senats des Bundesfinanzhofes vom 20.1.1965² davon die Rede ist, daß die Berichtigung nach § 35b GewStG "nicht schlechthin zu einer Wiederauflösung" führe, so steht das mit der zuvor getroffenen Feststellung nicht in Widerspruch, denn erfaßt werden sollen nur diejenigen Kürzungen und Hinzurechnungen, die nach Grund und Höhe von der Gewinnänderung unmittelbar berührt werden. Diese Änderungen halten sich aber durchaus im Rahmen der funktionellen Abhängigkeit, der Gebrauch des Wortes "Wiederauflösung" wäre besser unterblieben.

Entgegen der Ansicht von Grieger³ enthält auch das Urteil des 1. Senats vom 1.3.1966⁴ hinsichtlich des Änderungsrahmens keine abweichenden Feststellungen. Die Geltendmachung nicht gegen den Grund der Änderung gerichteter Einwendungen wurde dem Steuerpflichtigen nicht zugestanden, weil die Änderung nach § 35b GewStG zu einer Wiederauflösung führt, sondern weil § 234 AO a.F. der weiterreichenden Einwendungsbefugnis nicht entgegenstehe⁵. Daß auch dieses Urteil, ebenso wie die Ansicht von Woerner⁶ auf der verfehlten Annahme beruht, § 232 Abs.1 AO stehe in einem nur äußeren Zusammenhang mit den Änderungsvorschriften, wurde bereits oben⁷ zu § 218 Abs.4 AO ausgeführt. Zwar ist auch

4 Z.B. zählt nicht zum gewerbesteuerlichen Gewinn der Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG.

1 BFH-Urt.v.11.10.1966 I 223/65, BStBl 1967/S.131 (132); zuletzt bestätigt durch BFH-Urt.v.12.4.1972 I R 190/69, BStBl 1972 II S.552 (553) unter Herausstellung des Gegensatzes zu § 222 Abs.1 Ziff.1 AO.

2 175/64 S, BStBl 1965 III S.228 (229).

3 BB 1966 S.1015.

4 259/64, BStBl 1966 III S.331 (332).

5 Insoweit kann der Kritik Woerners, BB 1966 S.1015, an der Ansicht Griegers zugestimmt werden.

6 A.a.O., FN 5.

7 S.S. 85.

im Rahmen des § 35b GewStG für § 232 Abs.1 AO "Raum"¹, aber die Limitierung der Anfechtbarkeit ergibt sich schon aus dem materiellen Recht².

d) § 212b Abs.3 AO

Gleichfalls einen Fall der Folgeänderung behandelt § 212b Abs.3 AO. Da die Feststellungen der Steuermeßbescheide den Realsteuerbescheiden³ zugrunde zu legen sind (§ 212b Abs.2 AO), werden diese "ersetzt"⁴, wenn jene geändert werden. Für den Umfang der Änderung kann nur gelten, was bereits zu § 218 Abs.4 AO und § 35b GewStG ausgeführt worden ist⁵, d.h. eine Änderung des Steuermeßbescheides löst lediglich eine entsprechende Änderung des Realsteuerbescheides aus⁶, im übrigen bleiben die bisherigen Festsetzungen bestehen und damit auch die mit der Unanfechtbarkeit eingetretenen Wirkungen.

Eine Besonderheit gilt hinsichtlich des Änderungsbescheides insofern, als § 232 Abs.1 AO die Anfechtung nicht limitieren kann, da der als abschließend gedachte Katalog des § 3 Abs.3 AO diese Vorschrift nicht enthält⁷. Der Umfang der Anfechtbarkeit kann sich nur aus dem Wesen der Änderung ergeben, diese an anderer Stelle bereits geäußerte Ansicht⁸ findet hier ihre Bestätigung. Es wäre doch durch nichts zu rechtfertigen, in denjenigen Fällen, in denen § 232 Abs.1 AO Anwendung findet, im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens eine teilweise Wiederaufrollung durchzuführen,

1 A.A. Grieger, a.a.O., FN 3, S.87.

2 Auch Woerner, a.a.O., FN 5, S.87 hält die "beschränkte Wiederaufrollung" nach § 232 Abs.1 AO für bedenklich, folgt aber der Rechtsprechung.

3 Darunter fallen nach § 2 Abs.3 AO die Grundsteuer und die Gewerbesteuer (Objektsteuern), deren Ertrag nach Art.106 Abs.6 GG den Gemeinden zusteht.

4 Zur Begriffsbestimmung s.oben S. 11 ff.

5 S.oben sub. I, 4c.

6 Allgemeine Meinung vgl. Tipke in T.-K., a.a.O., A 3c zu § 212b AO; BVerwG-Urt.v.5.3.1971 VII C 44.68, BStBl 1971 II S.443 (445) mit zustimmender Anmerkung von Söhn, FR 1971 S.584, 585; OVG Münster-Urt.v.28.7.1970 II A 46/69, DStZ (B) 1971 S.69.

diese hingegen im Rechtsbehelfsverfahren gegen einen Änderungsbescheid abzulehnen, obwohl den Vorschriften der §§ 218 Abs.4 AO, 35b GewStG und 212b Abs.3 AO dieselbe Systematik zugrunde liegt. Der Widerspruch ist offenkundig. Nur die Ansicht, die § 232 Abs.1 AO insofern als eine deklaratorische Bestimmung ansieht¹, verdient Zustimmung.

e) Änderung wegen rückwirkender Tatbestandswandlung

Zivilrechtliche und durch Verwaltungsakt oder Gesetz begründete Rechtsverhältnisse können nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit wegfallen². Fällt dadurch ein Merkmal weg, dessen Vorliegen das Gesetz für die Steuerschuld, die Steuerbefreiung, die Steuerermäßigung oder sonstige Steuervergünstigungen fordert, so wird dem mit Hilfe der Änderungen wegen rückwirkender Tatbestandswandlung Rechnung getragen. § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG ist eine umfassende Vorschrift, die auch den Fall des § 4 Abs.2 StAnpG einschließt, während § 5 Abs.5 StAnpG einen Sonderfall des § 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG regelt³.

Die Änderungen wegen rückwirkender Tatbestandswandlung⁴ haben eine gewisse Ähnlichkeit mit den Folgeänderungen, im einen Fall ändert sich der Sachverhalt, im anderen die verbindliche Feststellung über bestimmte Tatbestandsmerkmale. Hier wie dort muß dieser Änderung Rechnung getragen werden, aber auch nur dieser. Eine Wiederaufrollung des gesamten Steuerfalles findet nicht statt, lediglich die von der Bedingung oder dem Merkmal betroffenen Feststellungen werden geändert⁵.

7 Für entsprechende Anwendung OVG Münster-Urt.v.25.2.1966 II A 91008/60, KStZ 1966 S.139.

8 S.oben S.85.

1 Tipke in T.-K., a.a.O., A 3c zu § 212b AO; BVerwG a.a.O., FN 6 S.88; Schmidt, Die Zweigstellensteuer für Wareneinzelhandelsunternehmen, BB 1965, S.1221 (1223); Söhn, FR 1971, S.584 (585).

2 Zu denken ist an die Möglichkeiten der Wandelung, Minderung und Anfechtung, Tipke in T.-K., a.a.O., A 4d zu § 4 StAnpG.

3 Vogel, Gutachten, S.57, 58; Woerner, Zurücknahme, S.100.

4 Darunter ist aber nicht der gesetzliche Tatbestand zu verstehen, sondern der Sachverhalt oder genauer gesagt die variablen Sachverhaltselemente, Tipke in T.-K., a.a.O., A 4 zu § 4 StAnpG; Vogel, Gutachten, S.53.

Aus den genannten Änderungsvorschriften ergeben sich daher keine Anhaltspunkte für die Zulässigkeit einer unbeschränkten Einwendungsbefugnis im Rechtsbehelfsverfahren.

f) § 225a AO

§ 225a AO regelt die "Ersetzung" eines Feststellungsbescheides, wenn im Laufe eines Hauptfeststellungszeitraums die Einheitswerte nach § 22 BewG¹ fortgeschrieben worden sind. Zu unterscheiden sind die Wert-, (§ 22 Abs.1 BewG) Art-(§§ 22 Abs.2, 2.Alt. BewG) und Zurechnungsfortschreibung (§ 22 Abs.2, 2.Alt. BewG), deren wesentliches Merkmal die Geltung für einen späteren Zeitpunkt als den ist, auf den der bestehende Einheitswert lautet. Der Fortschreibungsbescheid hat nur die Aufgabe, den Einheitswertbescheid von einem zukünftigen Zeitpunkt an an die veränderten tatsächlichen Verhältnisse anzupassen². An dieser Eigenschaft hat auch die Zulassung der Berichtigungsfortschreibung durch § 22 Abs.3 BewG, die zuvor schon von der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannt worden war³, nichts geändert, weil auch hier lediglich eine zeitliche Ablösung stattfindet. Im Gegensatz zum Änderungs- und dem diesem vorausgegangenen Bescheid schließen sich Einheitswert- und Fortschreibungsbescheid materiell nicht aus, sondern bestimmen nur die Verhältnisse in verschiedenen Zeitabschnitten⁴. Der Fortschreibungsbescheid hebt daher die verbindlichen Feststellungen des Einheitswertbescheides nicht auf und kann daher im Rahmen dieser Untersuchung außer Betracht bleiben⁵.

5 Allgemeine Meinung, vgl. RFH-Urt.v.17.10.1935 IIIe A 68/35, RStB1 1935 S.1417; BFH-Urt.v.21.9.1962 I 248/60 U, BStB1 1962 III S.501 (502); unklar BFH-Urt.v.21.9.1961 IV 440/60 S, BStB1 1961 III S.574 (575); Tipke in T.-K., a.a.O., A 6 zu § 4 StAnpG; Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.1(3) zu § 4 StAnpG; Woerner, Zurücknahme, S.94; Speich, Rückwirkender Wegfall von Tatbestandsmerkmalen, NWB F. 2 S.151 (1518).

1 BewG in der Fassung des Gesetzes vom 13.8.1965, BGBl I S.851.

2 BFH-Urt.v.25.9.1961 III 90/60 S, BStB1 1961 III S.498.

3 BFH-Urt.v.31.3.1938 III 303/37, RStB1 1938 S.601; BFH-Urt.v.24.1.1952 III 110/50 S, BStB1 1952 III S.84.

g) § 222 Abs.1 Ziff.3 AO¹

Ziel des gesamten Änderungssystems der Abgabenordnung ist die Lösung des Interessenkonflikts zwischen Rechtssicherheit und materieller Gerechtigkeit². In keiner anderen Vorschrift kommt dieses Streben des Gesetzgebers besser zum Ausdruck wie in der differenzierten Regelung des § 222 AO.

Die Vorschrift umfaßt in Abs.1, von den Voraussetzungen her gesehen, zwei Fallgruppen, einmal die Änderung auf Grund neuer Tatsachen oder Beweismittel (Ziff.1 und 2), zum anderen die Änderung auf Grund einer Fehleraufdeckung der Aufsichtsbehörde (Ziff.3 und 4). Hier interessiert zunächst nur die Regelung des § 222 Abs.1 Ziff.3 AO. Von der Änderungsbefugnis zuungunsten des Steuerpflichtigen sind die wichtigen Steuern vom Einkommen, Ertrag, Umsatz und Vermögen ausgeschlossen³, zur Anwendung kommt § 222 Abs.1 Ziff.3 damit im wesentlichen für die Erbschaft-, Grunderwerb- und Kapitalverkehrssteuer⁴.

-
- 4 A.A. für den Fall der Berichtigungsfortschreibung offensichtlich Kruse in T.-K., a.a.O., A 13 zu § 42 FGO, der die Anwendbarkeit des § 232 Abs.1 AO bejaht.
 - 5 Es sei nur vermerkt, daß der Fortschreibungsbescheid im Rechtsbehelfsverfahren nur mit Einwendungen angegriffen werden kann, die sich gegen den Gegenstand der Fortschreibung richten, Woerner, Zurücknahme, S.94.
 - 1 Die Frage nach dem Umfang der Aufhebungswirkung bestandskraftfähiger Feststellungen durch einen Änderungsbescheid nach § 222 Abs.1 Ziff.3 AO wird der Untersuchung derselben Frage im Falle des § 222 Abs.1 Ziff.1 AO vorangestellt, weil sich aus § 222 Abs.1 Ziff.3 AO Rückschlüsse für § 222 Abs.1 Ziff.1 ergeben können, nicht aber umgekehrt, vgl. Kruse in T.-K., a.a.O., A 19a zu § 222 AO.
 - 2 Tipke in T.-K., a.a.O., A 5 zu § 93 AO.
 - 3 Dazu Zitzlaff, StuW 1936 Sp.1499 ff.
 - 4 Der Streit um die Frage, ob unter die Einschränkung des § 222 Abs.1 Ziff.3 auch die Vermögensabgabe nach dem Lastenausgleichsgesetz - Gesetz in der Fassung vom 1.10.1969, BGBl I S.1909 - fällt, dürfte trotz heftigster Kritik aus der Literatur, vgl. insb. Kruse in T.-K., a.a.O., A 30 zu § 222 m. z.N., in der höchstrichterlichen Rechtsprechung negativ entschieden sein, vgl. zuletzt BFH-Urt.v.8.10.1971 III R 116/68, BStBl 1972 III S.157 (159) unter Hinweis auf BVerfG-Beschl.v.

Nach § 3 Satz 2 des Gesetzes über die Finanzverwaltung (FVG)¹ überwachen die Oberfinanzdirektionen die Gleichmäßigkeit der Gesetzesanwendung und beaufsichtigen die Geschäftsführung aller nachgeordneten Dienststellen². Im Rahmen dieser Befugnis können auch Fehler aufgedeckt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen. Die Aufsichtsbehörde hat dann ihre Entscheidung in der Form der Anordnung oder Zustimmung zur Änderung der nachgeordneten Behörde mitzuteilen³. Ist auch die Verjährungsfrist (§ 144 AO) noch nicht abgelaufen, so ist das Finanzamt verpflichtet⁴, einen Änderungsbescheid zu erlassen. Nach allgemeiner Auffassung führt die Änderung nach § 222 Abs.1 Ziff.3 nicht zu einer Wiederaufrholung, sondern ist nur insoweit zulässig, als wirkliche Fehler durch die Aufsichtsbehörde aufgedeckt werden⁵. Eine Begründung wird dafür regelmäßig nicht gegeben, lediglich Riewald⁶ versucht, die Ansicht aus der historischen Entwicklung zu rechtfertigen.

3.11.1965 1 BxR 246/62, 257/62, 110/63, 111/63, BStBl 1965 II S.181 (183) und BFH-Urt.v.28.4.1972 III R 62/71, BStBl 1972 II S.742, d.h. auch Vermögensabgabebescheide können zu Ungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, obwohl dem der Wortlaut des § 222 Abs.1 Ziff.3 AO entgegensteht.

- 1 Vom 6.9.1950, BGBl I S.448.
- 2 Daneben können auch der Bundesminister der Finanzen und die Finanzministerien der Länder Aufsichtsbehörde sein, vgl. Art. 108 und das Zweite Gesetz über die Finanzverwaltung v.15.5.1952, BGBl I S.293.
- 3 BFH-Urt.v.21.7.1967 I 109/65, BStBl 1967 III S.577 (578).
- 4 BFH-Urt.v.22.4.1957 III 314/56 U, BStBl 1957 III S.128; BFH-Urt.v.7.12.1962 III 315/61 U, BStBl 1963 III S.161 (162); BFH-Urt.v.30.1.1969 V 149/64, BStBl 1969 II S.409 (410); Vogel, Berichtigungsveranlagung; Woerner, Zurücknahme, S.71; Kruse in T.-K., a.a.O., A 8 zu § 222 bezeichnet die gegenteilige Auffassung, die eine Ermessensentscheidung annimmt, als unstreitig; damit ist aber gar nicht die Durchführung der Änderung, sondern die Aufdeckung des Fehlers gemeint, was wiederum unter ganz anderen Gesichtspunkten zu beurteilen ist; vgl. auch das BFH-Urt.v.8.9.1958 VI 137/57 U, BStBl 1958 II S.409. Für eine Ermessensentscheidung aber BFH-Urt.v.22.2.1961 II 227/59 U, BStBl 1961 III S.213 (214).
- 5 BFH-Urt.v.22.2.1961 II 227/59 U, BStBl 1961 III S.213 (214); BFH-Urt.v.21.2.1964 III 143/61 U, BStBl 1964 III S.437 (438); BFH-Urt.v.6.8.1965 III 43/63 S, BStBl 1965 III S.626 (628);

Die Beschränkung der Änderung auf die Reichweite des aufgedeckten Fehlers erscheint in der Tat einleuchtend, aber mit Blick auf die zu § 222 Abs.1 Ziff.1 AO vertretene gegenteilige Auffassung¹ soll bereits hier eine grundsätzliche Überlegung angestellt werden.

Nach dem in §§ 92 Abs.1 und 2, 222 Abs.1 Ziff.3 zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers sollen (Rechts-)Fehler² grundsätzlich zu Lasten der Verwaltung gehen, denn die Finanzämter haben nicht die Möglichkeit, von sich aus ihren Fehler zu korrigieren. Insoweit besteht also auch ein Vorrang des Grundsatzes der Rechtssicherheit vor der materiellen Gerechtigkeit. Nur wenn Rechtsfehler durch die Aufsichtsbehörde aufgedeckt werden, sind die Finanzämter befugt, überhaupt einen Änderungsbescheid zu erlassen. Könnten sie dann aber auch solche Rechtsfehler berichtigen, welche die Aufsichtsbehörde zuvor gar nicht aufgedeckt hat, so würden damit die Zuständigkeiten der Aufsichtsbehörde unterlaufen und, was noch wesentlicher erscheint, die Rangfolge der besagten Grundsätze würde in ihr Gegenteil verkehrt. Daher darf das Finanzamt nur eine Änderung unter Beachtung der Reichweite des Fehlers vornehmen³.

h) § 222 Abs.1 Ziff.1 AO

Die Frage nach dem Umfang der Änderung auf Grund neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO war und ist eines der umstrittensten Probleme der Abgabenordnung. Nach ständiger Rechtsprechung des Reichs- und des Bundesfinanzhofes muß der gesamte Steuerfall in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht erneut geprüft werden. Dabei sollen alle bei der ursprünglichen Veranlagung unterlaufenen Fehler geändert werden, auch wenn sie mit den neu festgestellten Tatsachen nicht zusammenhängen und für

Kruse in T.-K., a.a.O., A 34 zu § 222 AO; Vogel, Gutachten, S.33; ders., Berichtigungsveranlagung, S.79; Paulick in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.257 zu § 222 AO; a.A. Meßmer in M.-M., a.a.O., Tz 1667 zu § 222 AO und wohl auch RFH-Urt.v.2.10.1930 III A 59/29, RStBl 1931, S.180.

6 In B.-R.-K., a.a.O., Anm.6 (1) zu § 222 AO.

1 S.unten sub. I, 4g.

sich allein eine Berichtigungsveranlagung nicht rechtfertigen würden. Die Steuerfestsetzung sei so zu treffen, als handle es sich um eine erstmalige Veranlagung¹. Das Schrifttum ist der Rechtsprechung nur vereinzelt gefolgt², hat sie jedoch ganz überwiegend abgelehnt³ und will auch im Falle des § 222 Abs.1 Ziff.1 AO die Änderung auf die Reichweite der neu bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismittel beschränken.

Bei Zugrundelegung der Ansicht des Reichs- und Bundesfinanzhofes würde sich die uneingeschränkte Einwendungsbefugnis des Steuerpflichtigen im Rechtsbehelfsverfahren bereits aus der Änderungsbestimmung des § 222 Abs.1 Ziff.1 AO selbst ergeben, da die Bestandskraft des ursprünglichen Bescheids in vollem Umfang be-

-
- 2 Unter Fehler i.S.d.§ 222 Abs.1 Ziff.3 AO ist, jedenfalls primär, die unrichtige Anwendung des materiellen Rechts zu verstehen, BFH-Urt.v.18.9.1967 VI R 176/67, BStBl 1967 III S. 737 (738).
 - 3 So gesehen hat auch die Änderung nach § 222 Abs.1 Ziff.3 AO Ähnlichkeit mit den als Folgeänderung bezeichneten §§ 218 Abs.4, 212b Abs.3 AO, 35b GewStG.
 - 1 Wesentlich ist die Entscheidung des RFH v.27.9.1933 I A 183/33 RStBl 1933 S.1185, weil sich alle anschließend genannten höchstrichterlichen Entscheidungen bis in die 60er Jahre auf diese beziehen, so z.B.RFH-Urt.v.24.1.1934 VI A 1935/32, RStBl 1934 S.217; RFH-Urt.v.17.3.1936 I A 160/35, RStBl 1936 S.446; RFH-Urt.v.10.2.1938 III 215/37, RStBl 1938 S.537; BFH-Urt.v.23.7.1957 I 22/54, StRK AO R.21; BFH-Urt.v.21.9.1961 IV 440/60 S, BStBl 1961 III S.574 (576); BFH-Urt.v.5.6.1962 I 95 und 110/60 S, BStBl 1963 III S.100 (101); BFH-Urt.v.21.2.1964 III 143/61 U, BStBl 1964 III S.437 (438) mit erstmals neuen Gesichtspunkten; zur älteren Rechtsprechung vgl. die vollständige Übersicht bei Vogel, Gutachten, S.32 FN 96; aus neuerer Zeit BFH-Urt.v.15.12.1966 V 181/63, BStBl 1967 III S.212 (213); BFH-Urt.v.22.5.1968 I 111/65, BStBl II 1968 S.547 (548) und sehr eingehend BFH-Urt. v.30.1.1969 V 149/64, BStBl 1969 II S.409 (410,411,412).
 - 2 Friesecke, Grenzen der Wiederaufrollung rechtskräftiger Steuerbescheide nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen, StW 1961 Sp.193; Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.4a und f; Meßmer in M.-M., a.a.O., Tz 1663 zu § 222 AO.
 - 3 Eine vollständige Aufzählung des überaus reichhaltigen Schrifttums muß im Rahmen dieser Arbeit unterbleiben, insofern kann auf die umfangreichen Nachweise bei Paulick in H. H.-Sp., a.a.O. vor RdNr.1 zu § 222 AO (Seite 3-12!) und Kruse in T.-K., a.a.O., vor A 19 zu § 222 AO verwiesen werden. Als u.E. entscheidende

seitigt sein soll¹, während sich nach Ansicht des überwiegenden Schrifttums bei § 222 Abs.1 Ziff.1 keine Abweichungen gegenüber den bisher abgehandelten Änderungsvorschriften ergeben. So vielschichtig die Problematik der Gesamtaufrollung auch sein mag, sie kann daher nicht dahingestellt bleiben. Allerdings hieße es, den Rahmen dieser Arbeit sprengen, wollte man alle vorgetragenen Gesichtspunkte abschließend kritisch würdigen. Geboten ist vielmehr eine Abwägung der Grundsätze und wesentlichen Argumente.

Daß die Gesamtaufrollung nicht verfassungswidrig sei, wie das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluß vom 4.11.1965² festgestellt hat, berührt nicht die gegen sie geltend gemachten steuerrechtsimmanenten Bedenken³, die Entscheidung ist insoweit nicht einschlägig.

Wortlaut und Entstehungsgeschichte des § 222 Abs.1 Ziff.1 AO können letzte Wahrheit nicht vermitteln, wiewohl sich die Urteile des Bundesfinanzhofes vom 21.2.1964⁴ und 30.1.1969⁵ maßgeblich auf beide berufen. Zwar ist der historische Wille des Gesetzgebers bei Neufassung des § 222 AO im Jahre 1931 nicht auf sachliche Änderung gegenüber der "Neuveranlagung" des § 212 Abs.2 AO 1919

Diskussionsbeiträge sollen genannt werden Hermstädt, StuW 1963 Sp.145 ff; Friedländer, Wiederaufrollung des ganzen Falles im Steuerrecht, BB 1964 S.1118 ff; ders., Der rechtsstaatliche Gedanke der Rechtssicherheit bei Berichtigungsveranlagungen nach § 222 Abs.1 Nr.1 oder 2 AO; Spitaler, Gedächtnisschrift (1965) S.57 ff und Tipke, An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht, StKonRep 1965 S.204 ff (insb. 221 ff).

1 Eine betragsmäßige Begrenzung soll sich hingegen aus § 232 Abs.1 AO ergeben, wenn der Bescheid nur nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO geändert wird, vgl. BFH-Urt.v.18.12.1968 I R 170/66, BStBl 1969 S.209 (210). Da § 232 Abs.1 AO nur aus der Bestandskraft von Steuerbescheiden erklärt werden kann, BFH-Urt.v.30.5.1963 V 86/60 U, BStBl 1963 S.342, ist diese Ansicht unlogisch; eine betragsmäßige Begrenzung, die dann aber auch die Einwendungsbefugnis quantitativ einschränkt, ergibt sich, wenn man den Grundsatz der Gesamtaufrollung akzeptiert nur aus § 222 Abs.1 Ziff.1 selbst, da diese Vorschrift nur die Befugnis zur Höherveranlagung gibt, so mit Recht Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.4a (2-4) zu § 222 AO.

2 2 BvR 91, 271/64, BStBl 1966 I S.412 = BVerfGE 19 S.290 (insb. 301 f).

gerichtet gewesen¹, aber diese Intention ist bei Zugrundelegung des jetzigen Sprachgebrauchs nicht hinreichend im Gesetz zum Ausdruck gekommen und daher nicht berücksichtigungsfähig². Nach unserer Begriffsbestimmung bedeuten Änderung und Berichtigung Teilkorrektur eines Steuerbescheides im Gegensatz zur Zurücknahme als ersatzloser Aufhebung³. Dem Umfang nach beschränkt sich die Teilkorrektur auf einen Teil der Festsetzungen und Feststellungen, was erhellt, daß sich Wiederaufrollung und Änderung bzw. Berichtigung begrifflich ausschließen. Auch aus dem Wort "wenn" kann zwingend nicht auf das Prinzip der Gesamtüberprüfung geschlossen werden⁴, denn es leitet lediglich die Ausnahmetatbestände ein und damit die Bedingungen für die Anwendbarkeit des § 222 Abs.1 Ziff.1 AO.

Äußerst bedenklich erscheint die Herleitung des Prinzips der Wiederaufrollung aus der Überlegung, es sei "nicht vertretbar, bei der Berichtigungsveranlagung frühere Fehler in der Beurteilung der Sach- oder Rechtslage zu wiederholen", da der Steuerpflichtige ja schon bei der ersten Veranlagung alle steuerlich relevanten Sachverhalte gekannt habe und zur Vermeidung des Fehlers hätte beitragen müssen⁵. Die Ermittlungsbefugnisse und -pflichten des

3 Tipke, Gesamtaufrollung nicht verfassungswidrig, FR 1966 S.66.

4 III 143/61 U, BStBl 1964 III S.437 (438).

5 V 149/64, BStBl 1969 II S.409 (410).

1 Vgl. Reichstag, IV.Wahlperiode 1928, Drucksache zu Nr.568 zu Art.I, § 38 S.227 ff.

2 Auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes stellt auf den objektivierten Willen des Gesetzgebers ab, vgl. Hesse, Grundzüge, S.23 m.N. auf die Rep.

3 S.oben S.11 ff.

4 So aber BFH-Urt.v.30.1.1969, a.a.O., FN 5 S.95.

5 BFH-Urt.v.24.4.1961 VI 96/60, HFR 1962 S.133, BFH-Urt.v. 30.1.1969, a.a.O., FN 5 S.95.

Finanzamtes sollen sich doch nicht in der Auswertung der Steuererklärung erschöpfen¹, und auch eine aus zeitlichen Notwendigkeiten ausgeübte gegenteilige Praxis vermag Grundsätze des Besteuerungssystems nicht zu relativieren².

Entscheidende Argumente gegen die Wiederaufröhlung werden in der Literatur vielfach aus einer logisch-systematischen Interpretation³ des § 222 Abs.1 AO gewonnen⁴, weil die Änderung eines Rechtsfehlers bei den Steuern von Einkommen, Ertrag, Umsatz und Vermögen selbst mit Zustimmung der Aufsichtsbehörde nicht zulässig sei (§ 222 Abs.1 Ziff.3 AO) und das Finanzamt deshalb derartige Rechtsfehler erst recht nicht im Rahmen des § 222 Abs.1 Ziff.1 AO miterledigen dürfe. Die Begründung ist zwar in sich schlüssig, sie setzt aber einen systematischen Zusammenhang zwischen Ziff.1 und 3 voraus, der in Wahrheit nicht besteht, denn die Zusammenfassung unterschiedlicher Tatbestandsgruppen hinsichtlich der Rechtsfolgen in einer Vorschrift genügt nicht⁵, und Beziehungen materieller Art sind nicht erkennbar.

Es kann nicht verborgen bleiben, daß die Wiederaufröhlung eine dogmatisch befriedigende Erklärung bisher noch nicht gefunden hat, obwohl für ihre Anhänger insoweit Zugzwang besteht, da die Ausnahme von der Regel derjenige beweisen muß, die sie behauptet. Basierend auf den bisher zur Bestandskraft von Steuerbescheiden erarbeiteten Grundlagen und der eruierten Teilbarkeit des Steuerbescheids⁶ wäre eine Wiederaufröhlung des gesamten Steuerfalls doch nur dann geboten, wenn zwischen denjenigen Feststel-

1 Zu den Möglichkeiten s.oben S.53 FN 3.

2 Vogel, Gutachten, S.34.

3 Dazu Kruse, Folgerichtigkeit der logisch-systematischen Auslegung, StWW 1958 Sp.145 ff.

4 Vogel, Gutachten, S.34; Paulick in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.173 zu § 222 AO; Woerner, Zurücknahme, S.48; Kruse in T.-K., a.a.O., A 19a zu § 222 AO.

5 BVerfG-Beschl.v.4.11.1965 2 BvR 91, 217/64, BVerfGE 19 S.290, S.301.

6 S.oben S.63 ff und S.75 ff.

lungen, die das Finanzamt auf Grund geänderter tatsächlicher oder rechtlicher Würdigung ändern möchte, ein Zusammenhang des Sinnes bestünde, daß nur die Änderung aller bedingenden Rechtsfolgen die bedingte Rechtsfolge, also den schließlich jetzt festzusetzenden Steuerbetrag rechtfertigt. Dies ist aber nicht der Fall, weil sich die bedingte Rechtsfolge aus einer Vielzahl voneinander unabhängiger bedingender Rechtsfolgen zusammensetzt, die nur durch die formale Klammer des Steuerbescheids in Zusammenhang stehen.

Die von der Rechtsprechung vertretene These der Gesamtaufrollung zu § 222 Abs.1 Ziff.1 AO muß daher abgelehnt werden. Die genannte Vorschrift erlaubt ebenfalls nur punktuelle Änderungen derjenigen Feststellungen, die mit den neu bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismitteln in Zusammenhang stehen.

i) § 225 AO

Nach § 225 AO muß die vorläufige Steuerfestsetzung berichtigt werden, wenn die Ungewißheit, die zum Vorbehalt der Vorläufigkeit geführt hat, beseitigt ist. Im Gegensatz zu den bisher abgehandelten Vorschriften ist die Abänderbarkeit des vorläufigen Bescheids an keine weiteren Voraussetzungen gebunden, sondern eine dem vorläufigen Bescheid von vornherein zukommende Eigenschaft¹. Wesen und Auswirkungen der Vorläufigkeit bedürfen einiger grundsätzlicher Überlegungen, da Zusammenhänge mit der Frage punktuelle Änderung oder Wiederaufrollung unverkannbar sind und in Rechtsprechung und Literatur in der Tat aus einem unterschiedlichen Verständnis der Vorläufigkeit auch divergierende Folgerungen für den Umfang der Abänderbarkeit gezogen werden².

1 Barske, Der vorläufige Steuerbescheid, NWB F.2 S.2197 (2207); Paulick in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.6 zu § 225 AO.

2 Vgl. einerseits BFH-Urt.v.13.11.1964 VI 129/63 U, BStBl 1965 III S.203 (204); BFH-Urt.17.3.1970 II 64/62, BStBl 1970 II S.702 (703); BFH-Urt.v.29.9.1971 II R 70/70, BStBl 1972 II S.195 (197) und andererseits Tipke in T.-K., a.a.O., A 1, 6 und 9 zu § 100 AO und A 2e zu § 225 AO.

Ein vorläufiger Steuerbescheid kann unter den Voraussetzungen des § 100 AO ergehen. Es handelt sich dabei um Fälle, in denen eine Ungewißheit konkreter (§ 100 Abs.1 und 3 AO) oder abstrakter (§ 100 Abs.2 AO) Art¹ zunächst nicht beseitigt werden kann. Nach Überwiegender Ansicht² beinhaltet die Vorläufigkeit den Vorbehalt der Richtigstellung, demgegenüber definiert Tipke³, Vorbehalt sei "die Erklärung, der Steuerpflichtige müsse nach Beseitigung der Ungewißheit eventuell mit einer Nachforderung rechnen". In den beiden Begriffsdeutungen kommt das konträre Verständnis des ganzen § 100 AO voll zum Ausdruck. Folgt man der h.M., so wird der gesamte dem Finanzamt zur Beurteilung vorliegende Sachverhalt verbeschieden, auch soweit er ungewiß ist; und selbst wenn nur die Besteuerung hinsichtlich eines kleinen Sachverhaltsausschnitts ungewiß ist, kann ein im ganzen vorläufiger Bescheid ergehen. Bei Berichtigung dieses Bescheids nach § 225 AO muß das Finanzamt den Steuerfall in vollem Umfang nochmals überprüfen. Dementsprechend soll aber auch der Steuerpflichtige im Rechtsbehelfsverfahren den Bescheid ohne Beschränkungen, also ohne Rücksicht auf § 232 Abs.1 AO anfechten können. Beispiel VI⁴:

Der Steuerpflichtige hatte im Jahre 1956 Einkünfte aus einer abgelösten betrieblichen Altersversorgung, die antragsgemäß ermäßigt nach § 34 Abs.2 Ziff.2 EStG versteuert wurden. Da über die steuerliche Behandlung ausländischer Einkünfte noch nicht entschieden werden konnte, erging ein vorläufiger Bescheid nach § 100 Abs.1 AO. Im Berichtigungsbescheid

-
- 1 Nähere Einzelheiten interessieren hier nicht, s.dazu die Kommentierung von Tipke in T.-K., a.a.O., A 3-5 m.w.N. auf die einschlägige Rechtsprechung.
 - 2 S.die in FN 2 S.98 zitierte Rechtsprechung; Barske, NWB Fach 2 S.2197 (2201); Kühn-Kutter, a.a.O., Anm.1 zu § 100.
 - 3 In T.-K., a.a.O., A 9 zu § 100 AO.
 - 4 BFH-Urt.v.27.1.1965 II 92/62 U, BStBl 1965 III S.199 f; s.auch oben S. 79.

wurden die zuerst nicht berücksichtigten ausländischen Einkünfte erfaßt, aber auch die tarifliche Vergünstigung gestrichen.

Der Bundesfinanzhof¹ billigte in diesem Fall die Praxis, einen im ganzen vorläufigen Bescheid zu erlassen, obwohl nur über einen Teilsachverhalt Ungewißheit bestand. Auf einem anderen Blatt stehe, daß auch ein teilweise vorläufiger Steuerbescheid hätte erlassen werden können, mit einer endgültigen Steuerfestsetzung hinsichtlich des Ablösungsbetrages und einer vorläufigen hinsichtlich der ausländischen Einkünfte².

Nach Tipke³ kann eine Steuerfestsetzung, und zwar auch eine vorläufige, nur getroffen werden, wenn zumindest über einen Teilsachverhalt Gewißheit besteht, andernfalls komme wegen § 1 Abs.1 AO nur Aussetzung nach § 100 Abs.1 AO in Frage. Veranlagungsgegenstand nach § 100 Abs.1 AO sei dann der Steuerfall unter Außerachtlassung der ungewissen Vorgänge. Es werde zwar ein endgültiger Bescheid erlassen, aber damit dieser nicht bestandskräftig werde und folglich eine Nachforderung hindere, müsse der Bescheid für vorläufig erklärt werden. Anlässlich einer Berichtigung nach § 225 AO könne er nicht mehr überprüft werden, und der Steuerpflichtige habe im Rechtsbehelfsverfahren gegen den endgültigen Bescheid nicht mehr die Möglichkeit, gegen den vorläufigen Bescheid gerichtete Einwendungen geltend zu machen⁴, wohl aus der Überlegung heraus, es handele sich um "eine Art Zwischen- oder Teilbescheid"⁵.

Was Tipke verneint, ist die Möglichkeit, in einem Steuerbescheid Feststellungen unterschiedlicher Bestandskraftwirkungen zu

1 A.a.O. FN 4 S.99.

2 Die Rechtsprechung stellt sowohl zu weitgehende formale Anforderungen, wenn sie verlangt, die eingeschränkte Vorläufigkeit müsse bereits im Kopf des Bescheides eindeutig zum Ausdruck kommen, wie BFH-Urt.v.11.8.1967 VI R 199/66, BStBl 1968 II S.127.

3 In T.-K., a.a.O., A 6 zu § 100 AO.

4 A.a.O., A 10 zu § 100 AO.

5 A.a.O., A 8 - die Zahl fehlt am Rand zu § 100 AO.

treffen. Statt dessen solle man bei der ersten Veranlagung so tun, als gebe es nur einen, nämlich den gewissen Sachverhalt, der zu verbescheiden sei; nach Beseitigung der Ungewißheit werde ein weiterer Sachverhalt verbeschieden, unabhängig, selbständig und nur durch den Vorbehalt mit dem ersten Bescheid verbunden oder auch überhaupt keine Erklärung abgegeben¹.

All diese Überlegungen basieren unausgesprochen auf der oben² widerlegten Ansicht, bestandskräftig werde nur der Steuerbetrag und werden nicht auch die Besteuerungsgrundlagen. Bei Anerkennung ihrer Selbständigkeit besteht aberkein Grund, die Vorläufigkeit hinsichtlich bestimmter Feststellungen zu bejahen und hinsichtlich anderer zu verneinen. Nur wenn man am Dogma von der Unteilbarkeit des Steuerbescheids festhalten wollte, müßte man sich zur gespreizten Konstruktion Tipkes bekennen, der den vorläufigen Bescheid als endgültig, aber nicht bestandskräftig bezeichnet, ihn aber im Rechtsbehelfsverfahren gegen den endgültigen Bescheid doch als bestandskräftig behandelt wissen möchte. Überdies läßt sich Tipkes Ansicht nicht mit dem Begriff der "Berichtigung" in § 225 AO vereinbaren, denn nach unserer Anschauung umfaßt ein Berichtigungs(= Änderungs)bescheid stets die gesamte Steuerfestsetzung³ und nicht nur den Erhöhungsbetrag, wie Tipke meint⁴.

In Übereinstimmung mit der h.M.⁵ ist die Vorläufigkeit als Vorbehalt der Richtigstellung durch den nach § 225 AO ergehenden Bescheid zu definieren. Ergeht ein in vollem Umfang vorläufiger Bescheid, so bestehen für die endgültige Veranlagung weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht Einschränkungen. Der vorläufige Bescheid, sc. die Besteuerungsgrundlagen und der Steuerbetrag, wird nicht bestandskräftig, die Gefahr sich widersprechender Entscheidungen besteht nicht. Von einer Wiederaufrollung

1 Tipke in T.-K., a.a.O., A 2e zu § 225 AO.

2 S.S. 63 ff.

3 S.oben S.17.

4 In T.-K., a.a.O., A 6 zu § 100 AO.

5 S.oben S. 99.

sollte man in diesem Zusammenhang aber nicht sprechen, da der Begriff seinem Wesen nach eine nach Ansicht der Beteiligten abgeschlossene Veranlagung voraussetzt. Ist der vorläufige Bescheid nur teilweise, d.h. nur bezüglich der einen oder anderen Besteuerungsgrundlage vorläufig, dann kann eine Änderung nur insoweit erfolgen, als der Vorbehalt der Vorläufigkeit reicht, im Beispielsfall VI¹ also nur noch hinsichtlich der ausländischen Einkünfte. Auch § 225 AO hält sich damit im Rahmen der bisher erörterten Punktberichtigungen.

k) § 94 AO

§ 94 Abs.1 AO bedeutet in erster Linie eine Abkehr von dem in § 93 Abs.1 AO aufgestellten Grundsatz der freien Änderbarkeit, was die Besitz- und Verkehrssteuern betrifft. Nur für den Bereich der Zölle und Verbrauchssteuern läßt § 94 Abs.1 Ziff.1 AO die Regelung des § 93 Abs.1 AO unberührt.

Hier interessiert nur der Umfang der Aufhebungswirkung solcher Änderungsbescheide, die unanfechtbare Verfügungen zum Gegenstand haben, weil die übrigen Änderungsbescheide uneingeschränkt angefochten werden können². Nach § 94 Abs.1 Ziff.2, 2.Halbsatz ist die Änderung vom Zustimmungs- und Antragserfordernis des Steuerpflichtigen abhängig und darf nur zu seinem Nachteil erfolgen. Aus der Gesetzesvorschrift ergeben sich weder sachliche Anknüpfungspunkte noch Einschränkungen, die die Änderbarkeit von Steuerbescheiden begrenzenden Merkmale sind rein formeller Art. Sachlich kann sich die Änderung also auf den gesamten Inhalt des Bescheides erstrecken. Dies mag der

1 S.oben S.99.

2 S.oben S.7 ff.

Grund sein, warum im Schrifttum Unklarheit besteht, ob § 94 Abs.1 Ziff.2 einen Fall der Punktberichtigung oder der Wiederaufröhlung regelt¹. Die Lösung kann sich nur aus der systematischen Einordnung des Zustimmungs- bzw. Antragserfordernisses ergeben, der bisher nicht die gebührende Beachtung zuteil geworden ist.

Zustimmung bedeutet das Einverständnis des Steuerpflichtigen mit einer vom Finanzamt beabsichtigten Änderung des Bescheids, während der Antrag, außerhalb des Rechtsbehelfsverfahrens gestellt als schlichter Änderungsantrag, in der Regel aber als Rechtsbehelfsantrag das Begehren des Steuerpflichtigen auf Änderung zum Ausdruck bringt². Mit der Zustimmung bzw. dem Antrag gibt der Steuerpflichtige zu erkennen, daß er an der zunächst von ihm akzeptierten, weil nicht angefochtenen Rechtsfolge und der daraufhin eingetretenen Bestandskraft nicht festhalten möchte. (Wer allerdings die Mitwirkungshandlung des

1 Für Punktberichtigung v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.2 zu § 94 AO; Berger-Speich, a.a.O., Abt.OO, Anm.2 zu § 94 AO; Kühn-Kutter, a.a.O., Anm.3b zu § 94 AO; Kötter, Die Änderung von Steuerbescheiden gemäß § 94 AO, NWB F.2 S.1787 (1789 unten); Hippe, Änderung, S.38; für Wiederaufröhlung Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.1 (3) zu § 4 StAnpG (Gesamterneuerung) und Anm.1 (1) zu § 94 AO; wohl auch Tipke in T.-K., a.a.O., A 17 zu § 94 AO. Die Rechtsprechung hat zu der Frage soweit ersichtlich, nie ausdrücklich Stellung genommen. Da sie aber immer den Ausnahmecharakter der Wiederaufröhlung nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO betont hat, vgl. BFH-Urt.v.22.7.1960 III 95/59 U, BStBl 1960 III S.524 und BFH-Urt.v.30.1.1969 VI 49/64, DB 1969 S.1178, muß für § 94 Abs.1 Ziff.2 AO auf entgegengesetzte Ansicht geschlossen werden.

2 BFH-Urt.v.12.10.1966 II 36/62, BStBl 1967 III S.34 (35). Der Kreis der hier in Betracht kommenden Fälle ist eng begrenzt, daß der Steuerpflichtige mit einer ihm ungünstigen Regelung nur selten einverstanden sein wird. Zu denken ist in erster Linie an Feststellungen eines Steuerbescheids, die sich zwar im Jahr der Veranlagung negativ auswirken, die aber auf Grund ihrer Bindungswirkung für kommende Veranlagungszeiträume oder für andere Steuerarten diesen Nachteil mehr aus ausgleichen, vgl. etwa BFH-Urt.v.26.9.1963 IV 361/60, BStBl 1964 III S.4 oder BFH-Urt.v.13.3.1925 II A 134/25, StuW 1925 Nr.225.

Adressaten zur Herbeiführung der Bestandskraft leugnet¹, kann schon dieser These nicht folgen.) Sofern auch die erlassende Behörde die sich aus der Bestandskraft ergebenden Bindungen lösen möchte, eröffnet das Gesetz die Möglichkeit der Änderung, weil die Grundsätze der Rechtssicherheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht entgegenstehen. § 94 Abs.1 Ziff.2 AO erlaubt also die Aufhebung der Bestandskraft, weil diejenigen damit einverstanden sind, die allein in der Lage wären, diese zu bewirken. Eine Wiederaufrollung, die die Befugnis der Behörde beinhaltet, ohne Einverständnis des Steuerpflichtigen den Sachverhalt neu zu würdigen, findet damit im Rahmen des § 94 Abs.1 Ziff.2 AO nicht statt. Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, sachlich könne sich jedoch die Änderung auf den gesamten Steuerfall erstrecken, denn die beachtliche formelle Begrenzung schlägt inhaltlich voll durch. Soweit ein Beteiligter nicht mit der Abänderung bestimmter Feststellungen einverstanden ist, findet diese nicht statt².

§ 94 Abs.1 Ziff.2 AO rechtfertigt ebenfalls keine Wiederaufrollung, eine Änderung findet nur punktuell statt.

Zusammenfassend läßt sich also sagen, daß aus den Änderungsbestimmungen selbst nicht auf eine umfassende Einwendungsbefugnis des Steuerpflichtigen im Rechtsbehelfsverfahren geschlossen werden kann, weil die untersuchten Vorschriften eine Wiederaufrollung des Steuerfalles nicht gestatten.

-
- 1 So die Überwiegende Meinung im Verwaltungs- und Steuerrecht, z.B. Forsthoff, Verwaltungsrecht, S.206; v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., Vorb.2 und 6 vor § 91 AO; Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Vorb.2 (1) vor § 91 AO; a.A. Martens, Stuw 1965 Sp. 569 (572, 573).
 - 2 Zu bedenken ist auch, daß § 94 Abs.1 AO nach der Konzeption des Gesetzes - § 94 Abs.2 AO - als engste Vorschrift verstanden wird.

5. Keine weitergehende Durchbrechung der Bestandskraft durch die Möglichkeit des Nachschiebens von Gründen

Hat das Finanzamt einen auf § 92 Abs.2 AO gestützten Änderungsbescheid erlassen, weil es irrigerweise annahm, die ursprüngliche Veranlagung leide an einem Schreibfehler, so soll dies nach weit verbreiteter Ansicht unschädlich sein, wenn die Änderung materiell durch eine andere Vorschrift gedeckt ist, auch wenn sich das Finanzamt auf diese nicht ausdrücklich berufen hat. Eine durchgeführte Änderung, so wird argumentiert, umfasse sämtliche im Zeitpunkt der Änderung vorhandenen Änderungsmöglichkeiten, auch wenn das Finanzamt diese nicht beachtet oder wahrgenommen habe. Die ursprünglich angegebene Vorschrift sei lediglich die rechtliche Begründung der vorgenommenen Änderung, die auch im Einspruchs- und Klageverfahren durch eine andere rechtliche Begründung ausgetauscht werden könne¹. Da die h.M. das Essentielle des Steuerbescheids in der Festsetzung des Betrages und nicht in der Bewertung wirtschaftlicher Vorgänge mit dem daraufhin ergehenden Subsumtionsschluß sieht², läßt sie, insoweit konsequent, nicht nur zu, auf Grund einer bisher nicht beachteten Vorschrift gerade den schon zuvor vergeblich berichtigten Punkt zu stützen, sondern hält es auch für möglich, die erfolgte betragsmäßige Steuererhöhung mit dem Vorliegen eines Änderungstatbestandes zu begründen, der nicht auf diesen Punkt Bezug nimmt, sofern nur der Änderungsbescheid von vornherein auf Grund dieser Vorschrift hätte ergehen können. Die Richtigkeit dieser Ansicht einmal unterstellt, müßte man zum Ergebnis kommen, daß die Bestandskraft der

1 BFH-Urt.v.18.4.1958 III 165/57 U, BStBl 1958 III S.250 - Berichtigung war statt § 218 Abs.4 AO auf § 222 Abs.1 Ziff.3 AO gestützt worden; BFH-Urt.v.14.12.1962 III 265/60 S, BStBl 1963 III S.169 - auf § 4 III StAnpG statt auf § 222 Abs.1 Ziff.1 AO; BFH-Urt.v.6.8.1965 III 43/63 S, BStBl 1965 III S.626 - auf § 222 Abs.1 Ziff.1 AO statt auf § 222 Abs.1 Ziff.3 AO; BFH-Urt.v.14.12.1965 IV 305/63 U, BStBl 1966 III S.209 - auf § 94 Abs.1 Ziff.2 AO statt auf § 222 Abs.1 Ziff.1 AO; BFH-Urt.v.28.4.1972 III R 62/71, BStBl 1972 II S.742; a.A. aber BFH-Urt.v.22.7.1960 III 95/59 U, BStBl 1960 III S.524; aus dem Schrifttum etwa v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.27 zu § 92 AO; Berger, Steuerprozeß S.253.

ursprünglichen Steuerfestsetzungen innerhalb der betragsmäßigen Auswirkung des Änderungsbescheids latent durchbrochen wäre, so weit diese Erhöhung nur nach irgendeiner Änderungsvorschrift gerechtfertigt ist. Dann müßte es aber dem Steuerpflichtigen auch erlaubt sein, Einwendungen über die Rechtmäßigkeit des zunächst angewendeten Tatbestands hinaus zu erheben, da die Änderungsvorschriften nach ihrem allgemein gehaltenen oder ausdrücklichen Wortlaut sowohl steuererhöhende als auch steuerherabsetzende Änderungen erlauben¹. Die h.M. erscheint indes schon im Ansatz verfehlt². Zunächst überrascht, in welcher undifferenzierter Weise das Rechtsinstitut des Nachschiebens von Gründen³ aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht übernommen worden ist. Es entspricht dort einhelliger Ansicht, das Nachschieben von Gründen zu untersagen, wenn die Norm, die nachgeschoben werden soll, eine Ermessensentscheidung verlangt, weil die Behörde bei Anwendung derartiger Normen ihr Ermessen tatsächlich zu gebrauchen hat⁴. Schon aus diesem Grund kann z.B. der Entscheidung des 3.Senats vom 6.8.1965⁵ nicht zugestimmt werden, weil sie schlechthin das Nachschieben für zulässig erachtet, obwohl § 94 AO unzweifelhaft eine Ermessensentscheidung ist⁶.

2 Vgl. oben S.76

- 1 Beispiel: Gegen einen Änderungsbescheid nach § 92 Abs.2 AO auf Grund eines Schreibfehlers müßte der Steuerpflichtige einwenden können, der Bescheid sei rechtswidrig, weil das Finanzamt eine für ihn günstige Änderung gleichen Ausmaßes nach § 218 Abs.4 AO übersehen habe.
- 2 So wohl auch Woerner, Zurücknahme, S.104 trotz der Ausführungen auf S.25.
- 3 Ausführlich Kopp, Die Heilung von Verfahrensmängeln und das Nachschieben von Gründen im Verwaltungsprozeß, Verw.Arch. Bd.61 (1970) S.219 ff.
- 4 Eyermann-Fröhler, a.a.O., Anm.25, 26 zu § 114 VwGO m.w.N.
- 5 43/63 S, BStBl 1965 III S.626.
- 6 Kühn-Kutter, a.a.O., Anm.1 zu § 94 AO; ein Teil des Schrifttums bejaht ebenfalls in allen Fällen des § 222 ein Ermessen der Finanzbehörde, Vogel, Berichtigungsveranlagung, S.17; Mattern in M.-M., a.a.O., Tz 1649 zu § 222; Kruse in T.-K., a.a.O., A 8 zu § 222 AO.

Weiterhin darf der Verwaltungsakt durch das Nachschieben nicht in seinem Wesen geändert werden¹. Das soll allerdings nur der Fall sein, wenn der Verwaltungsakt in seiner Aussage, sprich seinem Tenor, geändert wird. Nach unserem Verständnis vom Wesen des Steuerbescheids kann dem aber nicht zugestimmt werden, weil der Tenor nur eine rechnerische Zusammenfassung der verbindlich festgestellten Besteuerungsgrundlagen ist, und diese das Wesen des Bescheids prägen². Werden diese geändert, so wird damit auch der Steuerbescheid in seinem Wesen geändert, was über den Weg des Nachschiebens von Gründen aber unzulässig ist.

Schließlich wird man auch verlangen müssen, daß das Finanzamt mehrere Änderungsgründe in einem Bescheid berücksichtigt, wenn deren Voraussetzungen im Zeitpunkt der Änderung gegeben sind. Das Ziel des Veranlagungsverfahrens ist die Festsetzung der nach dem Gesetz geschuldeten Steuer. Dabei liegt es im wohlverstandenen Interesse aller Beteiligten, dem Steuerpflichtigen nicht mit einer Mehrheit von Bescheiden zu belästigen, worauf RFH und BFH wiederholt hingewiesen haben³.

Auch der Grundsatz des Nachschiebens von Gründen erlaubt, selbst wenn man ihn für anwendbar hielte, keine weitergehende Durchbrechung der Bestandskraft, als sie durch die im Änderungsbescheid angegebene Norm erreicht wird. Der Steuerpflichtige bleibt mit darüber hinausgehenden Einwendungen ausgeschlossen.

1 Eyermann-Fröhler, a.a.O., Anm.22 zu § 113 VwGO.

2 Vgl. oben S. 72.

3 RFH-Urt.v.10.12.1941 VI 383/41, RStB1 1941 S.971; BFH-Urt.v. 30.4.1958 IV 84/58 II, BStB1 1958 III S.320; BFH-Urt.v.22.9.1960 IV 261/60 U, BStB1 1960 III S.499 (450); BFH-Urt.v. 21.4.1972 III R 83/70; BStB1 1972 II S.740; z.T. abweichend BFH-Urt.v.28.4.1972 III R 62/71, BStB1 1972 II S.742.

6. Bestandskraft und Nichtigkeitserklärung von Normen durch das Bundesverfassungsgericht; Berücksichtigung des Einwands der Verfassungswidrigkeit einer dem unanfechtbaren Steuerbescheid zugrunde liegenden Norm

Nach § 78 BVerfGG kann das Bundesverfassungsgericht mit bindender Wirkung (§ 31 Abs.1 BVerfGG) die Nichtigkeit von Normen feststellen¹, d.h. die Verwaltungsbehörden haben bei der zukünftigen Rechtsanwendung diesem Spruch Rechnung zu tragen. Bereits unanfechtbare Entscheidungen, worunter auch Steuerbescheide fallen², bleiben gemäß § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG unberührt. Im Zusammenhang mit der Änderung von unanfechtbaren Steuerbescheiden erhebt sich jedoch die Frage, ob und inwieweit die Finanzbehörden bei dieser Gelegenheit die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu berücksichtigen haben, und dem korrespondierend, ob und inwieweit der Steuerpflichtige im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Änderungsbescheid die Verfassungswidrigkeit einer dem unanfechtbaren Steuerbescheide zugrunde liegenden Norm rügen kann.

- a) Meinungsstand zum Verhältnis von § 79 Abs.2 Satz 2 BVerfGG zu § 232 Abs.1 AO und den Änderungsvorschriften

Der BFH, insbesondere der 1.Senat, vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, daß die durch das BVerfGG festgestellte Verfassungswidrigkeit einer Norm weder selbständiger Anlaß zur Fehlerrückmeldung nach § 222 Abs.1 Ziff.4 AO noch eine neue Tatsache im Sinne von § 222 Abs.1 Ziff.1 und 2 ist, sondern

1 Zur Theorie der ipso-iure Nichtigkeit vgl. Böckenförde, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, (1966) S.15 mit zahlreichen Literaturnachweisen; Maiwald, Anwendbarkeit für verfassungswidrig erklärter Gesetze?, BayVBl 1970 S.90 ff.

2 Leipholz/Rupprecht, Rechtsprechungskommentar zum BVerfGG, 1968, § 79 Anm.2.

lediglich im Rahmen der allgemeinen Berichtigungsmöglichkeiten¹, insbesondere aber bei der Gesamtaufrollung eines Steuerfalls berücksichtigt werden könne, und auch dann nur in den Grenzen des § 232 Abs.1 AO, denn § 222 AO sei in seiner Gesamtheit keine "besondere gesetzliche Regelung" im Sinne von § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG². Dieser Rechtsprechung waren unterschiedliche Ansichten der Finanzgerichte vorausgegangen. So hielten die FG München³ und Kassel⁴ die Schranke des § 234 AO a.F. für nicht anwendbar, während die FG Stuttgart⁵ und Düsseldorf⁶ die Verfassungswidrigkeit nur in den Grenzen des § 234 AO a.F. berücksichtigen wollten.

Der Ansicht des BFH sind im Schrifttum insbesondere Laux⁸, Paulick⁹, v.Wallis/List¹⁰ und Riewald¹¹ gefolgt. Sie ist aber

-
- 1 BFH-Urt.v.20.1.1965 I 175/64, BStBl 1965 III S.228.
 - 2 BFH-Urt.v.7.10.1964 I 286/62 U, BStBl 1965 III S.103; BFH-Urt.v.13.12.1966 I R 6/66, BStBl 1967 III S.216; BFH-Urt.v.21.6.1967 I 109/65, BStBl 1967 III S.577; BFH-Urt.v.24.11.1967 III 2/63, BStBl 1968 II S.163. Im Ergebnis gleicher Ansicht das BVerwG zur Frage der Berücksichtigung des Einwands der Verfassungswidrigkeit der Zweigstellensteuer (§ 17 GewStG - für nichtig erklärt durch das BVerfG mit Urteil vom 13.7.1965 1 BvR 771/59, 1 BvR 234/61, 1 BvR 246/61, 1BvR 367/61, 1BvR 17/62, HFR 1965 S.396) bei Anfechtung eines berichtigenden Gewerbesteuerbescheids gem. § 212b Abs.3 AO, vgl. Urt.v.29.3.1968 VII C 64/66, HFR 1968 S.667; Urt.v.29.3.1968 VII C 89/66, BStBl 1968 II S.513, wobei das Gericht der Bestandskraft des ursprünglichen Bescheids aus § 79 BVerfGG i.V. mit § 212b Abs.3 AO herleitet, was wiederum dafür spricht, daß § 232 Abs.1 AO nur klarstellende Bedeutung hat.
 - 3 Urt.v.29.7.1960 I 122/60, EFG 1960 S.485.
 - 4 Urt.v.29.11.1960 VI 1042/60, EFG 1961 S.186.
 - 5 Urt.v.9.9.1958 II 899/58, EFG 1959 S.74.
 - 6 Urt.v.20.10.1959 II 73-74/59, EFG 1960 S.160.
 - 7 Zur Anwendung des § 234 AO im Hinblick auf Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts DStZ (A) 1961 S.272 ff.
 - 8 Zum Verhältnis des § 79 BVerfGG zu § 222 AO - Geht § 79 BVerfGG dem § 222 AO als lex specialis vor?, Stuw 1957 Sp.293 (297).
 - 9 StbJb 1964/65 S.351 (395).
 - 10 In H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.16b zu § 42 FGO.
 - 11 In B.-P.-K., Anm.1 (14 a.E.) zu § 42 FGO.

auch auf erhebliche Kritik gestoßen, die jedoch wiederum differenziert gesehen werden muß. Sauer¹, Höppner² und Latzel³ sehen allein auf Grund der Nichtigerklärung einer Steuerrechtsnorm den Tatbestand der §§ 222 Abs.1 Ziff.3,4 AO, 4 Abs.3 Ziff.2 StAnpG als erfüllt an. Die genannten Vorschriften seien "besondere gesetzliche Regelungen", die den in § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG zum Ausdruck gelangten Grundsatz der Rechtssicherheit einengten. § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG wiederum sei lex specialis zu § 232 Abs.1 AO, da § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG den durch die Nichtigkeit einer Gesetzesvorschrift ausgelösten Widerstreit zwischen Rechtssicherheit und Gerechtigkeit regele, während § 232 Abs.1 AO die Grenzen der Rechtskraft für Steuerbescheide, die im Wege der Berichtigungsveranlagung auf Grund bestehender gültiger Gesetze geändert werden, bestimme⁴. Im Ergebnis müsse die festgestellte Nichtigkeit in vollem Umfang berücksichtigt werden, denn die Bestandskraft stehe nicht entgegen.

Spitaler⁵, Skibbe⁶ und Rettig⁷ sehen im Wegfall der gesetzlichen Grundlage des unanfechtbaren Bescheids zwar keinen alleinigen Berichtigungsgrund, wollen die Nichtigkeit aber bei einer

-
- 1 Berichtigung von Steuerbescheiden zugunsten des Stpfl. bei Verfassungswidrigkeit der einschlägigen Steuergesetze, StWW 1962 Sp.579 (585).
 - 2 Berichtigung rechtskräftiger Steuerbescheide im Falle der Nichtigerklärung steuerlicher Rechtsnormen, BB 1967 S.75(77,78)
 - 3 Wirkung, S.121, 122.
 - 4 Latzel, Wirkung, S.94, zeigt im folgenden Satz, worum es in der Tendenz geht: "Gerade im Steuerrecht werden Rechtssicherheit und Rechtsfrieden durch die Berichtigungsvorschriften, insbesondere durch § 222 AO zugunsten der Finanzverwaltung und zugunsten der Steuerpflichtigen in zahlreichen Fällen außer Acht gelassen, um die materielle Richtigkeit der Besteuerung im Einzelfall sicherzustellen."
 - 5 Die Rechtslage nach den Urteilen des Bundesverfassungsgerichts zur Gewerbesteuer und zu den Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten, BB 1962 S.421 (423); ders., Zur Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden, BB 1963 S.132.
 - 6 Erstattung der Zusatzumsatzsteuer nach einer Betriebsprüfung BB 1969 S.1206.
 - 7 Bedeutung der Nichtigerklärung einer Norm für die Änderung eines Steuerbescheids, FR 1963 S.458 (461).

Berichtigung nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO ohne Rücksicht auf die Schranke des § 232 Abs.1 AO voll zum Tragen kommen lassen. Spitaler¹ sieht dabei als maßgeblich an, daß der Berichtigungsbescheid den ursprünglichen Bescheid voll und ganz ersetzt² und es sich dabei um einen anfechtbaren Bescheid handelt. Dem stehe auch § 234 AO a.F. nicht entgegen, der lediglich eine Anweisung für die etwaige Änderung des Berichtigungsbescheid enthalte, durch die eine Teilunanfechtbarkeit entstehe. § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG beziehe sich jedoch eindeutig nur auf die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen, nicht aber auf Teilentscheidungen. Im übrigen sei § 234 AO a.F. für hier in Rede stehende Fälle nicht anwendbar, "da bei dieser vorkonstitutionellen Bestimmung an Fälle nicht gedacht werden konnte, in denen auf Grund einer Verfassungsbeschwerde gesetzliche Bestimmungen für verfassungswidrig erklärt werden" (lex posterior derogat legi priori).

Nach Rettig³ hat § 234 AO a.F. nur die Funktion, verspätetes Vorbringen zu verhindern. Bei Nichtigerklärung von Steuernormen durch das Bundesverfassungsgericht könne aber nicht davon gesprochen werden, daß der Steuerpflichtige die Möglichkeit gehabt habe, die Herabsetzung der Steuer im Wege der Rechtsmittelinlegung zu erreichen, da auch für Steuergesetze die Vermutung der Verfassungsmäßigkeit gelte. Auf die Anfechtbarkeit des neuen Bescheids komme es gar nicht an, da die Nichtigkeit aus verfassungsrechtlichen Gründen schon beim Erlaß des Änderungsbescheids hätte berücksichtigt werden müssen.

b) Eigene Stellungnahme

Die Vielzahl der angebotenen Lösungsvorschläge entspricht der Komplexität des Themas. Vordringlich ist daher eine Klärung der grundsätzlichen Entscheidungen, die der Gesetzgeber im Hin-

1 BB 1962 S.421/423, ders., BB 1963 S.132.

2 Vgl. dazu oben S.17.

3 FR 1963 S.458 (462).

blick auf die Wirkung der Nichtigkeitserklärung von Normen durch das Bundesverfassungsgericht getroffen hat, wobei die Auslegung des § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG im Mittelpunkt stehen wird. Sodann wird das Verhältnis des § 79 Abs.2 Satz 2 zu den Änderungsvorschriften der AO und zu § 232 Abs.1 AO zu untersuchen sein, woraus sich ergeben wird, ob und inwieweit die Nichtigkeitserklärung im Berichtigungs- und Rechtsbehelfsverfahren zu berücksichtigen ist.

aa) Rechtsfrieden (Rechtsbeständigkeit) und Gerichtlichkeit
im Einzelfall als widerstreitende Prinzipien

Die Möglichkeit, Gesetze durch das Bundesverfassungsgericht für nichtig erklären zu lassen, zwang den Gesetzgeber, hinsichtlich bereits abgeschlossener Entscheidungen divergierende Grundsätze des Rechtsstaats abzuwägen. Die Forderung nach Rechtssicherheit, wozu auch die Rechtsbeständigkeit rechtskräftiger Entscheidungen gehört, und die Forderung nach Gerechtigkeit im Einzelfall¹. Die Problematik spiegelt sich in den langen und eingehenden Verhandlungen des Deutschen Bundestags wider². Entgegen der einschränkenden Auffassung Latzels³ setzten sich bei der Beratung des § 79 Abs.2 BVerfGG eindeutig diejenigen durch, die dem Prinzip der Rechtssicherheit vor dem des Rechtsschutzes den Vorzug gaben. Geigers markante Ausführung⁴, "unberührt" bleiben bedeute "mit dem Status, mit der Kraft und mit der Schwäche des Verwaltungsaktes, die nach allgemeinem Grundsatz mit ihm verbunden ist", läßt zwar nur auf eine, wie Latzel⁵ es nennt, "deklarato-

-
- 1 Beschluß des BVerfG v.12.2.1957 1 BrR 678/57 BVerfGE 7 S.194; Maunz-Sigloch-Bleibtreu-Klein, Komm.zum BVerfGG, Lfg.1-3, Stand Okt.1972, RdNr.6 zu § 79 BVerfGG.
 - 2 Vgl. die Berichte der Abg.Neumeyer, Verhandlungen des Deutschen Bundestages I.Wahlperiode, Stenogr.Berichte Bd.6 S.4234; Wahl, Verhandlungen, Stenogr.Berichte Bd.6 S.4227, 4228; Laforet, Verhandlungen, Stenogr.Berichte Bd.6 S.4289.
 - 3 Wirkungen, S.109, 110, 111.
 - 4 Zitiert bei Lechner, Kommentar zum BVerfGG, 2.Aufl. (1967) Anm.1 zu § 79 Abs.1 BVerfGG.
 - 5 A.a.O., S.110 FN 3.

rische Schutzwirkung schließen, schon dadurch ist aber dem Grundsatz der Rechtssicherheit absoluter Vorrang eingeräumt. § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG will weder Berichtigungs- oder Rechtsbehelfsmöglichkeiten verbieten noch solche schaffen, die Nichtigerklärung formell bestandskräftiger Entscheidungen soll grundsätzlich bezüglich der Bestandskraft keine Wirkungen äußern. Latzel¹ versucht nun durch den Nachweis, daß die AO (§§ 222 Abs.1 Ziff.3 und 4, 223, 224) die Berichtigung wegen der Nichtigerklärung von Steuerrechtsnormen durch das Bundesverfassungsgericht allein schon zulasse, diesem Vorgang doch bestandskraftdurchbrechende Wirkung beizumessen, weil die genannten Vorschriften im Unterschied zu §§ 93, 94 Abs.1 Ziff.2 AO die allein geschützte formelle Bestandskraft unberührt ließen². Daß allein diese geschützt sei, ergebe sich aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, dem die AO ansonsten großes Gewicht beimesse. Das Weiterbestehen eines Steuerbescheides, der auf einer verfassungswidrigen Grundlage beruhe, sei eine "Anomalie der Rechtsordnung"³. § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG könne daher im Hinblick auf das Steuerrecht nur restriktiv ausgelegt werden.

§§ 93, 94 und §§ 222 ff AO unterscheiden sich nicht hinsichtlich der Bestandskraftdurchbrechung, wie oben dargelegt worden ist⁴, sowohl die formelle als auch die materielle Bestandskraft werden tangiert. Latzels Meinung kann daher schon im Ansatzpunkt nicht zugestimmt werden. Die Aufrechterhaltung unrichtiger Steuerbescheide ist auch keine "Anomalie der Rechtsordnung", sondern nach der Systematik der Änderungsvorschriften der AO durchaus gewollt, was sich daraus ergibt, daß der Grundsatz der freien Änderbarkeit in § 93 I AO zur Ausnahme geworden ist⁵. Die Ände-

1 Wirkung, S.56, 62.

2 Latzel, Wirkung, S.121.

3 Latzel, Wirkung, S.113.

4 Vgl. oben S.9 ff; Woerner, DStR 1964 S.346 ff.

5 S.oben S.4.

rungsbestimmungen sind als Ausnahmenvorschriften anzusehen, die keine über den vernünftigen Sinn hinausgehende Auslegung erlauben¹. Auch ihnen liegt eine Abwägung des Gesetzgebers zugrunde, bei der die gleichen Prinzipien wie bei § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG in Widerstreit standen. In beiden Fällen hat sich der Gesetzgeber zugunsten der Rechtssicherheit entschieden². Es muß erstaunen, wenn Latzel versucht, mit Hilfe gegenseitiger Interpretation beide Entscheidungen zu revidieren. Aus gleichen Gründen sind die Änderungsbestimmungen auch keine besonderen gesetzlichen Regelungen im Sinne des § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG, da sonst der von § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG gewollte Zweck ins Gegenteil verkehrt würde. Die Verfassungswidrigkeit soll, jedenfalls für sich gesehen, kein Grund zur Änderung des unanfechtbaren Bescheids sein, womit auch gleichzeitig gesagt ist, daß dem Steuerpflichtigen gegen unanfechtbar gewordene Bescheide kein Rechtsbehelf mit dem Einwand der Verfassungswidrigkeit gegeben ist.

bb) Schutzobjekt des § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG

§ 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG spricht von den "nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen", die unberührt bleiben sollen. Ob Änderungsbescheide im Sinne der Abgabenordnung³ nicht darunter fallen, wie Spitaler⁴ meint, mit der Konsequenz, daß § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG einer Berücksichtigung der Verfassungswidrigkeit

1 Schon von daher kann der Ansicht, die Nichtigerklärung einer Norm sei ein "Fehler" i.S.d. § 222 Abs.1 Ziff.3 und 4 AO nicht zugestimmt werden, so aber Sauer, Stuw 1962 Sp.579 ff; Höppner, BB 1967 S.75 (76).

2 So auch BVerfG-Urt.v.1.7.1963 1 BvL 23/51, BVerfGE 2 S.380 (403 f); BVerf.Beschl.v.7.7.1960 2 Br R 435, 440/60, BVerfGE 11 S.263 (265).

3 S.oben S.9.

4 BB 1962 S.421 (423); BB 1963 S.132.

nicht entgegenstünde, läßt sich nur aus dem materiellen Änderungsrecht heraus beantworten. Dies entspricht dem zu § 232 Abs.1 AO entwickelten Grundsatz, nach dem sich der Umfang der Anfechtung nur aus dem Wesen der Änderung ergibt¹. § 234 AO a.F. kann nicht, wie Rettig² meint, losgelöst von den Änderungsvorschriften als konstitutive Bestimmung der "Teilrechtskraft des Berichtigungsbescheids" gesehen werden, weil sich das formelle Recht, wie schon wiederholt festgestellt³, über materiell-rechtliche Gegebenheiten nicht hinwegsetzen kann. Nach diesen nimmt aber der Berichtigungsbescheid nicht die ursprüngliche Veranlagung, unter Beseitigung ihrer Rechtskraft, in sich auf im Sinne einer Neuveranlagung, sondern wiederholt die ursprünglichen, nicht geänderten Feststellungen des Erstbescheids und ergänzt diese durch neue, dem Erstbescheid gegenüber geänderte Feststellungen. Da Steuerbescheide kein unteilbares Ganzes bilden⁴, können Feststellungen mit verschiedener Bestandskraftqualität in diesem vereinigt sein. Nach § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG darf die wiederholte Verfügung nicht unter Hinweis auf die Verfassungswidrigkeit einer zugrunde liegenden Norm abgeändert werden. Dies und nichts anderes besagt § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG über Änderungsbescheide; Schutzobjekte können demnach auch Teile eines technisch einheitlichen Bescheids sein, der in gewissem Umfang voll anfechtbar ist. Ob der Einwand der Verfassungswidrigkeit bei der Änderung, sprich Neufestsetzung, und Anfechtung desselben zu berücksichtigen ist, beantwortet nicht § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG, sondern nur das Änderungsrecht der Abgabenordnung.

-
- 1 S.oben S.85,86; a.A. Spitaler, BB 1962 S.421/423 unten, wenn er schreibt, "daß ... Berichtigungsbescheide ... anfechtbar sind, kann nach § 234 AO keinem Zweifel unterliegen".
 - 2 FR 1963 S.458 (460).
 - 3 S.oben S. 51, 77.
 - 4 S.oben S. 75 ff.

cc.) Änderungsvorschriften erlauben keine Berücksichtigung des Einwands der Verfassungswidrigkeit

Den Versuchen einiger Autoren¹, in der Nichtigerklärung einer Norm bereits den alleinigen Grund für eine Änderung zu sehen, ist der BFH in ständiger Rechtsprechung entgegengetreten². Dies würde gerade zu einer Umkehrung des Grundsatzes von § 79 Abs.2 Satz1 BVerfGG für den Bereich des Steuerrechts führen, was der Gesetzgeber in Anbetracht der Vielzahl der davon betroffenen Fälle kaum gewollt haben kann. Er ging vielmehr bei Schaffung des § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG von der Unabänderbarkeit aus, wie aus den Materialien zu ersehen ist³.

Die Verfassungswidrigkeit einer Norm soll aber nach einzelner Ansicht in Rechtsprechung⁴ und Schrifttum⁵ im Rahmen einer Änderung berücksichtigt werden können, wobei streitig ist, ob wegen § 232 Abs.1 AO nur bis zur Höhe der ursprünglichen Veranlagung oder ohne Begrenzung⁶. Soweit dies für Vorschriften gelten soll, bei denen auch nach Ansicht des BFH keine Gesamtaufrollung stattfindet⁷, kann sich dies jedenfalls nicht aus den Änderungsvorschriften selbst ergeben, die ja nur punktuelle Änderungen unter den im Gesetz aufgestellten konkreten Voraussetzungen gestatten. Da nach der hier vertretenen Ansicht auch § 222 Abs.1 Ziff.1 AO keine Wiederaufrollung des gesamten Steuerfalls ermöglicht⁸, müßten außerhalb des Änderungsrechts der AO liegende Erwägungen eine Berücksichtigung gebieten, was zulässig ist, weil

1 Sauer, StuW 1962 Sp.579 (583); Höppner, BB 1967 S.75 (77,78); Latzel, Wirkung S.121 f.

2 z.B. BFH-Urt.v.21.6.1967 I 109/65 BStBl 1967 III S.577; BFH-Urt.v.24.11.1967 III 2/63, BStBl 1968 II S.163.

3 Vgl. die Ausführungen des Abg.Wahl, Verhandlungen, Stenogr. Berichte Bd.6 S.4227.

4 S.oben S.109.

5 S.oben die auf S.109 zitierten Autoren.

6 S.oben S.110.

7 Alle Änderungsbestimmungen mit Ausnahme des § 222 Abs.1 Ziff.1, 2 AO.

8 S.oben S.93 ff.

die Gesetze im Rahmen der gesamten Rechtsordnung auszulegen sind¹. Verfassungswidrig wegen Verstoßes gegen rechtsstaatliche Grundsätze soll es nach Rettig² und Spitaler³ sein, einen Änderungsbescheid zu erlassen, der noch Steuern enthält, die auf Grund einer zwischenzeitlich für nichtig erklärten Norm beruhen. Zugestimmt werden könnte dem nur, wenn damit die Änderung im hier gebrauchten Sinne der Anders- oder Ergänzungsfestsetzung gegenüber dem Erstbescheid gemeint wäre⁴. Rettig bezieht sich aber auf den Änderungsbescheid auch, soweit er die unanfechtbaren Feststellungen wiederholt. Diese basieren aber gar nicht auf dem zur Zeit der Änderung, sondern dem zur Zeit der erstmaligen Festsetzung geltenden Recht, weil die Änderung, wie oben wiederholt ausgeführt⁵, keine Neuveranlagung der gesamten Steuerfestsetzung ist. Zwar hat auch der ursprüngliche Bescheid infolge der vom BVerfG vertretenen ex-tunc Wirkung der Nichtigerklärung⁶ niemals auf einer gültigen Norm beruht, dies hat aber gerade wegen § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG für bestandskräftige Steuerbescheide außer Betracht zu bleiben. Folglich ist auch die technisch gebotene Wiederholung der bestandskräftigen Feststellungen unbedenklich.

dd) Keine Berücksichtigung des Einwands der Verfassungswidrigkeit im Rechtsbehelfsverfahren

Der Steuerpflichtige soll nach einhelligen Ansicht der Rechtsprechung und des Schrifttums⁷ gegen einen zu seinen Ungunsten

1 Rettig, FR 1963 S.458 (461) unter Hinweis auf Echtermöller, Die Rechtsprechung des BVerfG zum Steuerrecht, BB 1962, S.771 (772).

2 A.a.O. FN 1.

3 BB 1962 S.421 (424).

4 Denn hierbei handelt es sich um eine Neuveranlagung, vgl. oben S.17.

5 S.oben S.17, 23.

6 S.oben S. 108 FN 1.

7 S.oben S. 109, 110.

ergangenen Änderungsbescheid im Rechtsbehelfsverfahren auch den Einwand der Verfassungswidrigkeit einer dem ursprünglichen Bescheid zugrunde liegenden Norm vortragen können. Betragsmäßig beschränkte Auswirkungen soll dies haben, soweit § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG und § 232 Abs.1 AO in ihrem Sinngehalt als deckungsgleich erachtet werden¹, unbeschränkte, soweit § 79 Abs.2 Satz 1 als lex specialis zu § 232 Abs.1 AO² angesehen wird. Fraglich ist aber, ob schon der Prämisse, daß besagter Einwand berücksichtigungsfähig ist, gefolgt werden kann.

Dem könnte die Bestandskraft des ursprünglichen Bescheids entgegenstehen, die sich nach der hier vertretenen Auffassung nicht nur auf die festgesetzten Steuerbeträge, sondern auch auf die einzelnen Feststellungen erstreckt³. Bei Anfechtung des Änderungsbescheids stehen die nicht geänderten und lediglich übernommenen Teile des Erstbescheids verfahrensrechtlich überhaupt nicht mehr zur Diskussion, wie § 232 Abs.1 AO bestätigt. Die Rechtsbehelfsbehörde kann eine sachliche Entscheidung nur hinsichtlich des anfechtbaren Teils des Änderungsbescheids treffen, nur dieser ist formaler Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Der Einwand der Verfassungswidrigkeit richtet sich aber ausschließlich gegen die wiederholten Verfügungen, nicht gegen die Rechtmäßigkeit der Änderung, er ist also in diesem Verfahrensstadium ebenso unbeachtlich wie in dem vor Erlass des Änderungsbescheids. In diese vom Gesetz in § 232 Abs.1 AO bestätigte Regelung greift § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG nicht ein, weil auch diese Vorschrift dem Grundsatz der Rechtssicherheit gegenüber der materiellen Gerechtigkeit Vorrang einräumt⁴. Rettig⁵ sieht

1 S.oben S.109 FN 2.

2 S.oben S. 110, 111.

3 S.oben S. 63 ff.

4 BFH-Urt.v.13.12.1966 I R 6/66, BStBl 1967 III S.216 sagt zu-
treffend: "Weiter als damit die Anfechtbarkeit kraft Gesetzes
reicht, kann auch die Möglichkeit, dem Grundsatz der mate-
riellen Gerechtigkeit zum Zuge zu verhelfen, nicht reichen."

5 FR 1963 S.458 (461).

im Falle der Nichtigkeitserklärung einer Gesetzesbestimmung die Frage der "Teilrechtskraft des Änderungsbescheids gem. § 234 AO" als irrelevant an, weil § 234 AO sich auf die Verhinderung verspäteten Vorbringens beschränke¹. § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG lehrt jedoch genau das Gegenteil, was nicht damit abgetan werden kann, daß § 79 Abs.2 Satz 1 BVerfGG eine in Steuersachen "schlechthin untragbare" Regelung sei². Eine Berücksichtigung des Einwands der Verfassungswidrigkeit einer vom BVerfGG für nichtig erklärten Norm scheidet auch im Rechtsbehelfsverfahren aus.

1 Diese Argumentation ist vergleichbar derjenigen von Raatz und Riewald, s.oben S. 32 f.

2 So aber Rettig, FR 1963 S.458 (464); interessant in diesem Zusammenhang ist, daß die Reformvorschläge der Bundesregierung zur Änderung des § 79 BVerfGG gerade von dem Gedanken getragen werden, die Wirkung der verfassungsgerichtlichen Nichtigkeitserklärung bei Steuersachen zu begrenzen; vgl. Amtliche Begründung zum Entwurf des Vierten Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht, BR-Drucks.594/68 vom 28.11.1968 S.8-10, die bisher vielfach beklagte Ungleichbehandlung zwischen denjenigen, die einen Rechtsbehelf eingelegt, und denjenigen, die loyal im Vertrauen auf die Gültigkeit des Gesetzes ihre Steuern bezahlt hatten, soll dadurch ausgeglichen werden, daß man der ersten Gruppe die aus ihrer Wachsamkeit erwachsenen Vorteile nimmt, indem man die Wirkungen der Nichtigkeitserklärung beschneidet, s. Friauf, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Steuergesetzen, FR 1969 S.184 (188).

7. Zur Ansicht von Raatz, Riewald und Steinberg

Erinnern wir uns, daß Raatz, Riewald und Steinberg die unbeschränkte Einwendungsbefugnis des Steuerpflichtigen im Rechtsbehelfsverfahren gegen einen Änderungsbescheid nicht mit § 232 Abs.1 AO begründen, sondern mit allgemein materiellrechtlichen Überlegungen¹, der Steuerpflichtige habe sich in der zunächst festgesetzten Steuerhöhe für pflichtig gehalten und deshalb von der Einlegung eines Rechtsbehelfs abgesehen, infolge des zu seinen Ungunsten ergangenen Änderungsbescheids sei aber die Grundlage seiner Überlegungen weggefallen, diesem Umstand müsse im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Änderungsbescheid Rechnung getragen werden.

Eine hinreichende dogmatische Erklärung für die Zulässigkeit der Kompensation enthält dieses Argument nicht, es enthüllt lediglich die Motivation des Steuerpflichtigen.

Etwas anderes könnte aber gelten, wenn die sich aus dem Umfang der Bestandskraft ergebenden Wirkungen zu einer Rechtsschutzversagung für den Steuerpflichtigen führen würde. Dazu meint Riewald², der grundgesetzliche Satz von der Vollständigkeit des Rechtsschutzes gegenüber der öffentlichen Gewalt (Art.19 Abs.4 GG) mache es notwendig, in solchen Fällen die Feststellungswirkung einer im Bescheid getroffenen Feststellung zurücktreten zu lassen, wenn der Steuerpflichtige über ihre Richtigkeit keine gerichtliche Entscheidung habe herbeiführen können.

a) Die Garantie des effektiven Rechtsschutzes nach Art.19 Abs.4 GG

Art.19 Abs.4 GG wird einhellig³ als formelles Hauptgrundrecht

1 S.oben sub I 2 b.

2 In B.-B.-K., a.a.O., Anm.3 (4) vor § 91 AO.

3 Dürig in Maunz-Dürig, Kommentar zum GG, 1.-12.Lieferung 1971, Stand Okt.1972, RdNr.1 zu Art.19 GG; Wernicke, Kommentar zum Bonner Grundgesetz, 1950 ff., Stand: 30.Lfg. (Dez.1972), Anm.II 4g zu Art.19 GG; v.Mangoldt/Klein, Das Bonner Grundgesetz. Komm. Bd.I, 2.Aufl., Anm.VII zu Art.19 GG; Schmidt-Bleibtreu/Klein, a.a.O., RdNr.16 zu Art.19 GG.

angesehen, der einen verfahrensrechtlich lückenlosen Rechtsschutz gewährleistet, auch gegen Steuerbescheide¹. Endete die Garantie bereits bei der Lückenlosigkeit, wäre der Schutz allerdings unzureichend, was sich auch bei der uns interessierenden Fallkonstellation² zeigt, denn dem Steuerpflichtigen steht gegen den Erst- und Änderungsbescheid der Finanzrechtsweg offen. Eine Verletzung des Art.19 Abs.4 GG wird daher auch bejaht, wenn der vorgesehene Rechtsweg keinen umfassenden und effektiven Rechtsschutz gewährleistet³. Das bedeutet, daß jede Maßnahme der öffentlichen Gewalt in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vollständig von einem Gericht überprüft werden kann, was auch der Bundesfinanzhof frühzeitig anerkannt hat⁴.

Nach der hier vertretenen Lösung kann der Steuerpflichtige im Beispielsfall I⁵ die Überprüfung der Werbungskosten nicht im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Änderungsbescheid erreichen, da es sich hierbei um eine bestandskräftige Feststellung handelt⁶. Wäre er aber auf diesen Rechtsschutz angewiesen, so bedürften die gefundenen Ergebnisse einer Korrektur aus (höherrangigen) verfassungsrechtlichen Gründen. Vermeiden ließen sich diese Konsequenzen nur, wenn der Steuerpflichtige hinsichtlich des versagten Werbungskostenabzugs effektiven Rechtsschutz schon im Verfahren gegen den Erstbescheid erlangen könnte. Effektiv kann in diesem Zusammenhang nur ein Rechtsschutz genannt werden, der das Gericht zwingt, auf eine festgestellte Rechtsverletzung eine vom Steuerbescheid abweichende Rechtsfolgefeststellung zu treffen, m.a.W., Rechtsschutzgewährung müßte verneint werden, wenn sich das Gericht zwar der Rechtsansicht des Steuerpflichtigen über die Rechte

1 Ausführlich BFH-Gutachten v.17.4.1951 Gr.S. D 1/51 S, BStBl 1951 III S.107 ff.

2 Vgl. Beispielsfall I, oben S.24, 25.

3 Dürig in M.-D., a.a.O., RdNr.12 zu Art.19 GG.

4 BFH-Urt.v.17.4.1951 Gr.S. 01/51 S, BStBl 1951 III S.107; BFH-Urt.v.25.11.1954 Vz 75/54 S, BStBl 1955 III S.66.

5 S.oben S.24, 25.

6 S.oben S.82.

widrigkeit der versagten Werbungskosten anschließt, zugleich aber die Klage abweisen könnte, weil der Steuerbescheid zufällig aus einem anderen Grunde die richtige Steuerfestsetzung enthält¹. Die entscheidende Frage ist also, ob der Anfechtungskläger das Gericht auf die Überprüfung eines bestimmten Ausschnittes des Steuerbescheids festlegen kann. Dem wird im weiteren nachzugehen sein.

b) Teilanfechtung von Steuerbescheiden im finanzgerichtlichen Verfahren

Die Teilanfechtung von Steuerbescheiden, im hier verstandenen Sinn als Anfechtung einer oder mehrerer Besteuerungsgrundlagen und der damit im Zusammenhang festgesetzten Steuerbeträge², ist vor Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung (1. Januar 1966) meist unter Hinweis auf § 243 Abs. 2³ und § 4⁴ AO 1931 verneint worden⁵. Müffelman⁶ hielt § 243 Abs. 3 AO für verfassungswidrig und bejahte aus diesem Grund die Zulässigkeit der Teilanfechtung⁷. Die Diskussion hat sich unter Geltung der Finanzgerichtsordnung verlagert, jedenfalls was die verfahrensrechtliche Problematik angeht.

1 Müffelman, Grenzen, S. 160, 161.

2 Denkbar ist auch eine Teilanfechtung nur der Höhe des Steuerbescheids, die bedenkenlos zulässig ist, vgl. etwa Döllner, StbJ 1966/67 S. 464 (466), allerdings wegen der Änderungsmöglichkeit nach § 92 Abs. 2 AO höchst selten aktuell werden wird.

3 "Sie (so die Rechtsmittelbehörden) sind an die Anträge dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, nicht gebunden."

4 "Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern."

5 RFH-Urt.v. 10.5.1921 II A 160/21, RFHE 6 S. 27; RFH-Urt.v. 17.11.1931 II A 363/31, RStBl 1932 S. 208; BFH-Urt.v. 11.1.1962 IV 235/59 U, BStBl 1962 III S. 223; BFH-Urt.v. 24.1.1957 IV 696-697/54 U, BStBl 1957 III S. 106; BFH-Urt.v. 14.8.1963 V 299/60 S, BStBl 1963 III S. 472; aus der Literatur vgl. Hübschmann in H.-H.-Sp., 1.-4. Aufl., 1951 ff, RdNr. 4 zu § 243 AO; Riewald in B.-R.-K., Bd. II, 1951, Anm. 1 (3) zu § 243 AO; Niemeyer, Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden (1962) S. 69, 70.

6 Müffelman, Grenzen, S. 160 ff, 175.

Die Frage nach der Zulässigkeit der Teilanfechtung hängt entscheidend von der Begriffsbestimmung des Streitgegenstandes ab. Sieht man als diesen nur die Rechtsfolgebehauptung des Klägers an, der Steuerbescheid sei rechtswidrig und verletze ihn dadurch in seinen Rechten¹, so kann eine Rechtsverletzung erst dann festgestellt werden, wenn das Gesamtergebnis aller Besteuerungsmerkmale des komplexen Steuertatbestandes, also der Steuerbetrag falsch festgesetzt ist, ohne Rücksicht auf die Richtigkeit des Rechtsstandpunktes des Rechtsbehelfsführers hinsichtlich einzelner Besteuerungsgrundlagen. Wegen der daraus folgenden Möglichkeit des Finanzgerichts, vom Steuerpflichtigen zu Recht gerügte Fehler innerhalb der durch den Antrag des Klägers und dem Verbot der Verböserung bestehenden betragsmäßigen Grenzen mit im Steuerbescheid nicht berücksichtigten, für den Steuerpflichtigen nachteiligen Auswirkungen betragsmäßig zu verrechnen, wird diese Ansicht als "Saldierungstheorie" bezeichnet². Faßt man hingegen den Begriff des Streitgegenstandes enger, nämlich als Antrag des Klägers auf Herabsetzung der Steuer wegen falscher rechtlicher Würdigung nur eines bestimmten Sachverhaltsausschnitts des Steuerbescheids³, muß

7 Gl.A., aber ohne Begründung Kühn, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7.Aufl. (1963), Anm.2 zu § 243 AO.

1 So ausführlich BFH-Beschl.v.17.7.1967 Gr.S. 1/66, BStBl 1968 II S.344 (347,348); ebenso BFH-Urt.v.13.1.1966 IV 329/61, BStBl 1966 III S.199 f; BFH-Urt.v.16.7.1969 I R 81/66, BStBl 1970 II S.15; BFH-Urt.v.24.9.1970 II R 37/70, BStBl 1971 II S.112 (113); BFH-Urt.v.8.10.1971 III R 79/67, BStBl 1972 S.59 (60,61); FG Hamburg-Urt.v.10.7.1970 V 205/68, EFG 1970 S.567; Vogel, DStR 1966 S.387 ff; ders., Gutachten, S.46; Baltzer, Prozeßgegenstand, Streitgegenstand und Klagebegehren im Steuerprozeß, NJW 1966 S.1337 (1339); Eisenberg, DB 1967 S.1238 (1239); Friedlaender, Zur FGO: Zum Beschluß des Großen Senats zum Begriff des Streitgegenstandes, StW 1968 Sp.728; Horn, Das Klagbegehren im finanzgerichtlichen Verfahren, StKongRep 1972 S.405 (419 ff); v.Wallis/List in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr. 21 ff zu § 65 FGO; Tipke in T.-K., a.a.O., A 3 zu § 65 FGO.

2 Barske/Woerner, Finanzgerichtsordnung, 1966, S.54.

3 Diese Definition kann aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit nicht das gesamte Meinungssektum, sondern nur die

eine Rechtsverletzung des Klägers schon dann bejaht und eine entsprechende Steuerbetragsherabsetzung vorgenommen werden, wenn sich die Behauptung des Steuerpflichtigen, diese oder jene Besteuerungsgrundlage sei unzutreffend festgestellt, als richtig erweist. Da nach dieser Ansicht ein bestimmter Sachverhaltsausschnitt den Streitgegenstand konkretisiert, wird sie als "Individualisierungstheorie" bezeichnet¹. Die Entscheidung zugunsten der einen oder anderen Ansicht hat sich zunächst am positiven Recht, sprich an den Vorschriften der Finanzgerichtsordnung zu orientieren. Sollten diese keine zwingenden Schlußfolgerungen zulassen², kann eine Bestimmung des Streitgegenstandes nur in Übereinstimmung mit materiell- und allgemein prozeßrechtlichen Grundsätzen getroffen werden.

entscheidenden Gesichtspunkte wiedergeben, die sich bei den einzelnen Meinungsäußerungen gewichtsmäßig verschieben. Aus der Rechtsprechung insb. FG-Berlin-Urt.v.22.11.1968 III 159/66, EFG 1969 S.246 ff; die folgenden finanzgerichtlichen Urteile haben Klagen, in denen nur der Steuerbescheid als Streitgegenstand bezeichnet wird, nur aber der streitige Sachverhaltsausschnitt nach § 65 FGO als unzulässig abgewiesen: FG Hamburg-Urt.v.31.8.1966 I 184/66, EFG 1966 S.571; Hess.FG-Urt.v.31.1.1967 I 479-480/66, EFG 1967 S.182; FG Berlin-Urt.v.1.6.1967 I 320/66, EFG 1967 S.467. FG Bremen-Urt.v.9.3.1971 II 27/70, 7/71, EFG 1971 S.389; FG Berlin-Urt.v.21.5.1971 III 17/71, EFG 1971 S.545; FG Düsseldorf-Urt.v.23.6.1971 II 365/70 L, EFG 1971 S.545 (546). Aus dem Schrifttum: Berger, Erste Überlegungen zur FGO, DStR 1966 S.3 ff - bei alleiniger Herausstellung des Sachverhalts -; Mittelbach, Probleme bei der gerichtlichen Entscheidung über laufend veranlagte Steuern, DStR 1966, S.392; Schwarz, Der steuerliche Rechtsschutz nach der FGO vom 6.10.1965, DStR 1966, S.398; Martens, StW 1966 Sp.689 ff; eingehendst zu allen prozeßrechtlichen Aspekten Spinner, StUR Bd.23 (1967/68) S.173 ff (insb. 180/184); ders., Probleme der Finanzgerichtsordnung, StW 1969 Sp.11 (20); Schimmel, FR 1967 S.294 (295, 297); Niemeyer, DStR 1967 S.180, 181; Martens, Steuerprozeß oder Steuerfestsetzungsverfahren, FR 1968 S.361 ff (insb. 365, 366); v.Wallis/List in H.-H.-Sp., aa.O., RdNr.37 zu § 100 FGO - insoweit in Widerspruch zu RdNr.21 ff zu § 65 FGO -; auch Gräber, DStR 1968 S.491 ff, obwohl er sich eigentlich nicht mit dem Streitgegenstandsbegriff des Gr.S. des BFH kritisch auseinandersetzen will; Söhn, Verw.Arch.Bd.60 (1969) S.64 (83 ff); Jessen, Festsetzung der Steuern durch das FG, BB 1970 S.339; auch Müffelmann, Grenzen, S.174, 175 kommt trotz abweichender Ausgangsbasis zum gleichen Ergebnis.

aa) Bestimmung des Streitgegenstandes aus den Vorschriften der Finanzgerichtsordnung

Vorweg einige Anmerkungen zu § 213 Abs.1 AO, der in der Diskussion immer wieder¹, auch vom Großen Senat des Bundesfinanzhofes², als gegen eine Teilanfechtung sprechend bezeichnet wird. Ebenso wenig wie § 213 Abs.1 AO einer Teilung des Steuerbescheids in Besteuerungsgrundlagen und den diesen zugeordneten Rechtsfolgen entgegensteht³, kann er eine Teilanfechtung im hier verstandenen Sinn hindern. Ausgeschlossen werden soll nur die isolierte Anfechtung von Besteuerungsgrundlagen ohne Angriff gegen den daraufhin festgesetzten Steuerbetrag³, weil damit die zwischen Besteuerungsgrundlage und Steuerbetrag bestehende Sinnbeziehung zerstört würde⁴.

Die Finanzgerichtsordnung erwähnt den Begriff des "Streitgegenstandes" in den §§ 65 Abs.1, 98, 110 Abs.1, 114, 115, ohne ihn zu definieren. Aufschluß für die Begriffsbestimmung können aber nur die §§ 65 Abs.1 und 110 Abs.1 AO geben, da die übrigen genannten Vorschriften nicht einschlägig⁵, selbstverständlich⁶ oder nur hilfsweise⁷ bedeutsam sind. Darüber hinaus müssen noch diejenigen

1 Barske/Woerner, Finanzgerichtsordnung, S.54.

2 Dafür spricht die Vielfalt der Auffassungen, die andernfalls nicht recht verständlich wäre.

1 Eisenberg, FR 1967 S.1238 (1240); Tipke in T.-K., a.a.O., A 4 zu § 100 FGO.

2 Beschl.v.17.7.1967 1/66, BStBl 1968 II S.344 (348).

3 S.oben S. 74 f.

4 Boettcher, StuW 1962 Sp.1 (13); Söhn, Verw.Arch.Bd.60 (1969) S.64 (84, 85).

5 § 114 FGO betrifft nicht das Anfechtungsverfahren.

6 § 115 FGO; daß der "Wert des Streitgegenstandes" betragsmäßig als Differenz zwischen der vom FG aufrechterhaltenen oder selbst vorgenommenen Steuerfestsetzung und dem Revisionsantrag zu sehen ist, bedarf keiner Darlegung, vgl. BFH-Urt.v.12.6.1968 II 155, 156/64; BStBl 1968 II S.749; FG Düsseldorf-Urt.v.23.6.1971 II 365/70 L, EFG 1971 S.545 (546).

7 § 98 FGO; Teilurteile sind nach der Saldierungstheorie kaum noch denkbar, vgl. Gräber, DStR 1968 S.491 (492, 493).

Vorschriften beachtet werden, die eine Aussage hinsichtlich des Klagbegehrens (§ 40 Abs.2 FGO), der Pflicht zur Sachverhaltserforschung (§ 76 Abs.1 FGO) und der Entscheidungsbefugnisse des Gerichts (§ 100 Abs.1 und 2 FGO) enthalten.

Wortlaut und Auslegung der einzelnen Bestimmungen bestätigen die von Spanner¹ geäußerte Ansicht, daß aus ihnen mit letzter Klarheit eine Begriffsbestimmung nicht hergeleitet werden kann.

Wie einerseits §§ 40 Abs.2, 100 Abs.1, 110 Abs.1 FGO wegen der jeweiligen "soweit"-Einschränkung nicht unbedingt die Saldierungstheorie stützen können², vermag dies § 65 Abs.1 Satz 1 FGO auch nicht zwingend für die Individualisierungstheorie. Wenn der Kläger neben dem Streitgegenstand bei Anfechtungsklagen auch den Verwaltungsakt bezeichnen muß, so spricht dies zwar gegen eine auf die Identität beider Begriffe hinauslaufende Theorie. Da aber nach der anderen Ansicht ein bestimmter Antrag essentiell für die Bestimmung des Streitgegenstandes ist, dies ~~aber~~ nach § 65 Abs.1 Satz 2 FGO jedoch nur angegeben werden soll, liegt es nahe, "Streitgegenstand" im Sinne des § 65 Abs.1 FGO untechnisch zu verstehen³, als Erfordernis, die Klage zu begründen⁴, weil andernfalls eine Klage zwar registriert, aber nicht bearbeitet werden kann, was auf einen nicht gewollten Leerlauf hinausläufe⁵. Das Finanzgericht muß schon für die Zulässigkeitsprüfung aus der Klageschrift erkennen können, inwieweit sich der Kläger beschwert fühlt, da nur rechtswidrige Steuerbescheide Rechtsverletzungen indizieren⁶.

Nach § 76 Abs.1 Satz 1 FGO hat das Finanzgericht den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen. Rückschlüsse auf den Umfang des Streitgegenstandes zu ziehen, erscheint verfehlt, denn aus § 76 Abs.1

1 Stuw 1969 Sp.11 (21).

2 Für § 110 Abs.1 FGO ist die umgekehrte Auslegung eher sinnvoller, vgl. Spanner, Stur Bd.23 (1967/68), S.173 (191).

3 Ziemer/Birkholz, a.a.O., RdNr.4 zu § 65 FGO.

4 Gräber, DStR 1968 S.491 (492).

5 FG Bremen-Urt.v.9.3.1971 II 27/70, 7/71, EFG 1971 S.389 (399).

6 FG Düsseldorf-Urt.v.23.6.1971 II 365/70 L, EFG 1971 S.545 (546).

Satz 1 FGO ergibt sich unmittelbar nicht, auf welche Umstände sich die Aufklärungspflicht des Finanzgerichts erstreckt¹, vielmehr kann die Vorschrift wegen ihrer Offenheit sinnvoll in Richtung auf die weitere und engere Auffassung verstanden werden. § 76 Abs.1 Satz 1 FGO knüpft also lediglich an einen anderweitig bestimmten Streitgegenstandsbegriff an.

In § 126 Abs.4 FGO meint schließlich Eisenberg² einen zuverlässigen Hinweis auf die Richtigkeit der Saldierungstheorie zu sehen, weil danach die Revision auch dann unbegründet ist, wenn "die Entscheidungsgründe zwar eine Verletzung des bestehenden Rechts" ergeben, "die Entscheidung selbst aber aus anderen Gründen" richtig ist. Eisenberg macht hier den Fehler, die Begriffe "Gründe" und "Besteuerungsgrundlagen" inhaltlich gleichzusetzen. Die "Gründe" sind aber in Wahrheit nur die rechtliche Begründung, warum das Finanzgericht bzw. der Bundesfinanzhof eine bestimmte Besteuerungsgrundlage als gegeben ansieht³. Wenn sich die Entscheidung des Finanzgerichts über die Besteuerungsgrundlage "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" aus Gründen des § 15 Ziff.2 EStG als falsch herausstellt, der Steuerpflichtige nach den Feststellungen des Bundesfinanzhofes bei Würdigung des zugrunde liegenden Sachverhaltsausschnitts aber "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" wegen Erfüllung des § 15 Ziff.3 EStG hatte, muß in der Tat die Revision zurückgewiesen werden, weil die richtige Entscheidung über Besteuerungsgrundlage und Steuerbetrag nur auf einer falschen rechtlichen Würdigung beruht hat. Aus § 126 Abs.4 FGO ergibt sich nicht das Recht und die Pflicht des Bundesfinanzhofes und schon gar nicht der Finanzgerichte auf umfassende Überprüfung des gesamten Steuerfalls.

- bb) Bestimmung des Streitgegenstandes aus den Grundsätzen über die Teilbarkeit von Steuerbescheiden.

Das Prozeßrecht verdankt seine Existenz dem materiellen Recht⁴.

1 So zu Recht Spinner, StJR Bd.23 (1967/68), S.173 (183) entgegen Ziemer/Birkholz, a.a.O., RdNr.3b zu § 76 FGO und Eisenberg FR 1965 S.165

2 DB 1967 S.1238 (1240).

Dieser Grundsatz darf auch bei der Diskussion um den Streitgegenstand nicht außer Acht gelassen werden. Voraussetzung eines limitierten Streitgegenstandes ist daher eine entsprechende Teilungsmöglichkeit des materiellen Abbilds des Steuerbescheids¹. Zwischen den beiden Rechtsmaterien besteht allerdings keine derart enge Wechselbeziehung, daß Gegebenheiten der einen immer und unbedingt Konsequenzen in der anderen nach sich ziehen müssen, wiewohl es beispielsweise wenig sinnvoll wäre, den Rechtsinhaber auf dem Feld des materiellen Rechts frei schalten und walten zu lassen, ihn dagegen vom Verfahrensrecht her an die Kandare zu nehmen².

Materiell-rechtlich, so haben wir versucht nachzuweisen³, läßt sich der Steuerbescheid in inhaltlich selbständige und daher bestandskräftige Feststellungen zerlegen. Daraus kann man aber nicht schließen, daß der Steuerbescheid nicht auch einer rechtlichen Beurteilung als Ganzes zugänglich ist. Eine prozessuale Verselbständigung der einzelnen Feststellungen ist nicht zwingend geboten, wie umgekehrt die Unteilbarkeit des Steuerbescheids eine Teilanfechtung hindern muß. Denkbar wäre auch eine Ausgestaltung des gerichtlichen Verfahrens, die nur eine Überprüfung aller Teile des Steuerbescheids zuläßt, aus welchen Gründen auch immer. Letzte Klarheit können daher nur prozeßrechtliche Grundsätze schaffen.

cc) Bestimmung des Streitgegenstandes aus prozeßrechtlichen Grundsätzen

Vergegenwärtigen wir uns noch einmal die Funktion des Prozesses⁴: Der Kläger geht deshalb zu Gericht, weil er mit der rechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts und der daraufhin getroffenen Feststellungen über Besteuerungsgrundlagen und Rechtsfolge seitens des Finanzamtes nicht einverstanden ist⁵. Die Klagerhebung stoppt

3 S.oben S.77.

4 S.oben S.51.

1 Söhn, Verw.Arch.Bd. 60 (1969) S.64 (65).

2 Henckel, Prozeßrecht und materielles Recht, S.64.

3 S.oben S.75 ff.

amt zu Recht eine gewinnerhöhende Rückzahlung eines 7c-Darlehens an, obwohl ein solches Darlehen tatsächlich nicht hingegeben worden war. Ein Widerspruch zu Art.20 Abs.3 GG, wonach die vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht gebunden ist, besteht nicht, weil die auch für die zweite Rechtsanwendung maßgebende Norm bereits eine bestandskräftige Auslegung erfahren hat¹.

Im Beispielsfall III² ist der Steuerbetrag des Jahres 1968 unter Verwertung der vom Steuerpflichtigen beantragten Afa festgesetzt worden. Damit ist eine bestandskräftige Feststellung der Besteuerungsgrundlage "Afa des Jahres 1968" und der sich daraus ergebenden Rechtsfolge (Minderung des zu zahlenden Steuerbetrages des Jahres 1968 in bestimmter Höhe) herbeigeführt worden. An dieser rechtliche Einordnung ist das Finanzamt im Jahre 1968 gebunden. Es kann daher nicht noch einmal über die Afa des Jahres 1968 befinden³. Die Fälle der widerstreitenden Steuerfestsetzung, in denen derselbe Sachverhalt mehrmals verbeschieden wird, aber nur eine Steuerfestsetzung richtig sein kann⁴, sind nach der Ansicht, die nur den Tenor als bestandskraftfähig ansieht, nur insoweit eindeutig lösbar, als eine zweite Steuerfestsetzung gleichen Inhalts wie die erste ergeht⁵. Dann soll die zweite wegen Verstoßes gegen die Bestandskraft wichtig sein⁶.

Mit der Frage der Kollision verschiedener Steuerarten, die sich gegenseitig ausschließen, hatte sich bereits der Reichsfinanzhof in zahlreichen Entscheidungen⁷ zu befassen. Während die Grund-

1 A.A. Löhlein, Stuw 1964 Sp.265 ff.

2 S.oben S. 64.

3 Leusmann, StLex 2 A AD §§ 93-96 S.1 (8); wenn sich auch in diesem Fall die Bestandskraft zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt, so ist der umgekehrte Fall, in dem sie sich zu seinen Gunsten auswirkt, ebenso möglich, vgl. des Beispiel auf S. 35 FN.2.

4 Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.5 (10) zu § 152 AO.

5 S.oben S.24 ~~B~~ Beispielsfall II.

6 Tipke in T.-K., a.a.O., A 4 zu § 93 AO; Woerner, Zurücknahme S. 124.

7 Urt.v.13.3.1925 II A 134/25, RFH 16 S.25 (27); Urt.v.8.11.1929 VeA 298/29, Stuw 1929 Nr.968; Urt.v.18.11.1930 Ie A 820/29, Stuw

erwerbssteuersenate in den Urteilen vom 13.3.1925 und 24.9.1930¹ in einem unanfechtbaren Schenkungssteuerbescheid ein Hindernis für die Erhebung der an sich geschuldeten Grunderwerbsteuer sahen, gingen die Erbschaftssteuersenate in den Urteilen vom 8.11.1925, 18.11.1930 und vom 7.7.1933² vom zulässigen Nebeneinander des Grunderwerbs- und Erbschaftssteuerbescheids aus. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung soll die Grunderwerbsteuer auf die spätere Schenkungssteuer angerechnet werden. Die Empfehlung des 5.Senats in seiner Entscheidung vom 7.7.1933³, die zunächst festgesetzte Grunderwerbsteuer rückgängig zu machen, entbehrte auch schon damals jeder Rechtsgrundlage.

Gespalten wie das Meinungsbild der Rechtsprechung ist auch das der Literatur. Unterscheiden lassen sich drei Ansichten: Im Anschluß an die Judikatur der Erbschaftssteuersenate des Reichsfinanzhofes verneint eine Gruppe von Autoren⁴ jede Bindung der einen Steuerstelle an rechtskräftige Entscheidungen einer anderen, weil es sich zwar um denselben Sachverhalt handele, aber um zwei verschiedene Steuerarten, also gar nicht um denselben Steuerfall. Geholfen werden müsse dem Steuerpflichtigen entweder durch einen Feststellungsanspruch⁵, einen Erstattungsanspruch analog § 152 AO⁶ oder die Anrechnung der zu Unrecht festgesetzten Steuer auf

1930 Nr.441; Urt.v.24.9.1930 II A 403/30, StW 1930 Nr.1405; Urt.v.7.7.1933 Ve A 1021/31, RStB1 1933 S.1089 - alle zur Frage des Verhältnisses von Grunderwerbsteuer zur Schenkungs- oder Erbschaftssteuer -; Urt.v.8.11.1937 VI 596/37, RStB1 1938 S. 274 und Urt.v.27.6.1939 IIIc 16/39, RStB1 1939 S.841 - beide zum Verhältnis von Einkommen- und Schenkungssteuer.

1 A.a.O., FN 7.

2 A.a.O., FN 7.

3 A.a.O., FN 7.

4 KloB, StW 1925 Sp.231 (232); Ott, StW 1935, Teil I Sp.573 (582); Becker, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1938, Teil I Sp.101 ff; Kapp, Zusammentreffen von Einkommensteuer- und Schenkungssteuer, DStZ (1941) S.517 ff; v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.6 zu § 152 AO.

5 v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.6 zu § 152 AO.

6 Ott, StW 1935, Teil I Sp.573 (591, 592).

hört haben, werden durch das rechtskräftige Urteil nicht ausgeschlossen (§ 110 Abs.2 FGO).

Die Ansicht von Raatz, Riewald und Steinberg, der Steuerpflichtige müsse im Verfahren gegen den Änderungsbescheid alle Einwendungen vortragen können, weil andernfalls effektiver Rechtsschutz nicht gewährleistet sei¹, basiert auf der nunmehr widerlegten Auffassung, die Finanzgerichtsordnung gestatte keine Teilanfechtung, und ist daher abzulehnen.

c) Rechtsschutzbedenken aus der Gestaltung des Einspruchsverfahrens als "verlängertes Veranlagungsverfahren"

Dennoch ist die hier vorgeschlagene Lösung nicht ganz bedenkenfrei. Auch wenn man eine Teilanfechtung für zulässig hält, könnte man folgendermaßen argumentieren: Regelmäßig ist die Erhebung der Anfechtungsklage ohne ein ganz oder zum Teil erfolglos gebliebenes außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren unzulässig². In diesem kann die Finanzbehörde die Sache in vollem Umfang erneut prüfen, § 248 Abs.2 Satz 1 FGO, ohne an den Antrag des Rechtsbehelfsführers gebunden zu sein (§§ 238 Abs.3, 248 Abs.1 Satz 2 FGO). Das Finanzamt wird zwar die vom Steuerpflichtigen angegriffenen Feststellungen des Steuerbescheids zu seinen Gunsten richtigstellen, falls seine Rechtsansicht zutreffend ist, zugleich aber die betragsmäßige Besserstellung verweigern, falls sie einen Fehler der Veranlagung entdeckt, der sich in gleicher Höhe zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt. Eingedenk dieser Kompensationsmöglichkeit wird der Steuerpflichtige wahrscheinlich davon absehen, Einspruch einzulegen. Ändert das Finanzamt nach Ablauf der Einspruchsfrist den Steuerbescheid zuungunsten des Steuerpflichtigen, ist er nach der hier vertretenen Lösung daran gehindert, seine alten Einwendungen vorzutragen. Im Ergebnis könnte das dann doch auf eine Rechtsschutzversagung, was die

1 S. oben S. 32 f.

2 § 44 Abs.1 FGO; Ausnahmen: § 45 Abs.1 und 2 FGO.

Effektivität betrifft, hinauslaufen.

Die Prämissen dieser möglichen Argumentation sind nicht zweifelhaft. Das Verfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ist seiner Ausgestaltung nach ein Verwaltungsverfahren, ein sog. verlängertes Veranlagungsverfahren¹. Das ergibt sich aus der mangelnden Antragsbindung, der umfassenden Prüfungsbeurteilung und der Verböserungspflicht². Zwar hat das Vorverfahren nach überwiegender Ansicht³ auch Rechtsschutzqualität, zugleich dient es aber auch der Selbstkontrolle der Verwaltung⁴. Eine Teilanfechtung kann nur für selbständige Teile verbundener Rechtsbehelfssachen bejaht werden⁵.

Der Einspruch kann in der Tat als unbegründet abgewiesen werden, wiewohl die Anfechtungsgründe für sich betrachtet berechtigt sind. Trotzdem liegt es im wohlverstandenen Interesse des Steuerpflichtigen, einen Rechtsbehelfsantrag zu stellen, weil unbeachtlich des nicht beschwerenden steuerlichen Ergebnisses ein mit rechtswidrigen Feststellungen behafteter Steuerbescheid eine Rechtsverletzung enthält⁶, effektiver Rechtsschutz nach der Finanzgerichtsordnung nur nach Durchführung eines Vorverfahrens möglich und der in seinen Rechten Beeinträchtigte gehalten ist,

-
- 1 Kühn-Kutter, a.a.O., Anm.5 zu § 246 AO; Tipke in T.-K., a.a.O., A 3 zu § 248 AO; v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.4 zu § 248 AO; Kruse, FR 1961 S.191 (193).
 - 2 Dazu vgl. BFH-Urt.v.11.1.1962 IV 235/59 U, BStBl 1962 III S.223 (224).
 - 3 Tipke in T.-K., a.a.O., Vorb. vor §§ 228-258 AO; Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.1 (2) zu § 248 AO.
 - 4 Die Rechtsschutzfunktion ist im allgemeinen Verwaltungsrecht für das Widerspruchsverfahren nach der VwGO, §§ 68 ff, lebhaft bestritten. Dagegen: Eyermann-Fröhler, a.a.O., RdNr.7 zu § 73 VwGO; Redeker-v.Oertzen, a.a.O., RdNr.2 zu § 68 VwGO; Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch, Gedächtnisschrift für Walter Jellinek (1955), S.361 (387); dafür BVerwG-Urt.v. 31.1.1967 Ic 114/63, NJW 1967 S.1245; Menger-Erichsen, Höchst-richterliche Rechtsprechung zum Verwaltungsrecht, Verw.Arch. Bd.59 (1968) S.182.
 - 5 BFH-Urt.v.17.11.1964 VI 39/63, BStBl 1965 III S.178.
 - 6 Müffelman, Grenzen, S.161.

die Rechtsverletzung vor Eintritt der Bestandskraft geltend zu machen, da sich diese sonst danach durch eine Änderung zu seiner Lasten aktualisieren kann. Wenn die Rechtsbehelfsbehörde dem Einspruch nicht nach §§ 248 Abs.2 Satz 2, 94 AO abhilft, bleibt das Unbehagen eines Kostenanspruchs (§ 251 Abs.1 AO), von dem man aber über § 253 Abs.1 AO wird absehen müssen¹.

Die Motive des Steuerpflichtigen, von der Einlegung des Einspruchs abzusehen und sich von daher der Möglichkeit eines effektiven Rechtsschutzes zu begeben, erweisen sich nicht als zwingend und rechtfertigen daher keine Bedenken gegen die oben vorgeschlagene Lösung der Teilanfechtung.

1 A.A. wohl BFH-Urt.v.7.7.1960 VI 275/58 U, BStBl 1960 I S.371 (372).

6. Die Lösung des Problems der Besteuerung komplementärer Vorgänge und der widerstreitenden Steuerfestsetzung

Die limitierte Einwendungsbefugnis des Rechtsbehelfsführers im Verfahren gegen einen Änderungsbescheid ergibt sich, wie unter I 3 cc¹ dargestellt, aus dem Umfang der Bestandskraft von Steuerbescheiden, weil neben dem Steuerbetrag auch die Besteuerungsgrundlagen bestandskräftig festgestellt werden müssen, zur Vermeidung einander widersprechender Entscheidungen. Die h.M., die von einem gegenteiligen Standpunkt ausgeht², kann, wie kurz bereits gezeigt³, weder die Fälle der Besteuerung komplementärer Vorgänge noch alle Fälle der widerstreitenden Steuerfestsetzungen dogmatisch befriedigend bewältigen.

In dem Beispielsfall V⁴ kann eine Bindung der Beteiligten an die im ersten Bescheid festgestellte Besteuerungsgrundlage 7c-Darlehen nur erreicht werden, wenn diese auch von der Bestandskraft erfaßt wird. Das ist aber notwendig, weil unsere Rechtsordnung einen einheitlich zu würdigenden Sachverhalt in verschiedenen Steuerabschnitten in erster Linie gleichmäßig erfassen will und muß⁵. Andernfalls, also ohne Maßgeblichkeit der ersten Beurteilung, kann es zur unerträglichen Konstellation zweier sich widersprechender Hoheitsakte kommen, durch die ein steuerlich insgesamt ungerechtfertigtes Ergebnis erreicht wird, nämlich entweder die Nichtbesteuerung eines steuerpflichtigen Vorgangs oder die Doppelbesteuerung. Die zwischen den komplementären Vorgängen bestehenden Beziehungen gebieten, die Feststellungen der ersten Beurteilung, die infolge der Bestandskraft einen von der Norm in gewisser Weise verselbständigten Rechtswert erhalten haben⁶, auch der zweiten Beurteilung zugrunde zu legen. Daher nahm das Finanz-

1 S.oben S. 63.

2 S.oben S. 25 ff, 30 ff.

3 S.oben S. 66.

4 S.oben S. 65.

5 Grieger, BB 1964 S.71, 72; Martens, Stuw 1965 Sp.625 (634).

6 S.oben S. 41.

amt zu Recht eine gewinnerhöhende Rückzahlung eines 7c-Darlehens an, obwohl ein solches Darlehen tatsächlich nicht hingegeben worden war. Ein Widerspruch zu Art.20 Abs.3 GG, wonach die vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht gebunden ist, besteht nicht, weil die auch für die zweite Rechtsanwendung maßgebende Norm bereits eine bestandskräftige Auslegung erfahren hat¹.

Im Beispielsfall III² ist der Steuerbetrag des Jahres 1968 unter Verwertung der vom Steuerpflichtigen beantragten Afa festgesetzt worden. Damit ist eine bestandskräftige Feststellung der Besteuerungsgrundlage "Afa des Jahres 1968" und der sich daraus ergebenden Rechtsfolge (Minderung des zu zahlenden Steuerbetrages des Jahres 1968 in bestimmter Höhe) herbeigeführt worden. An diese rechtliche Einordnung ist das Finanzamt im Jahre 1968 gebunden. Es kann daher nicht noch einmal über die Afa des Jahres 1968 befinden³. Die Fälle der widerstreitenden Steuerfestsetzung, in denen derselbe Sachverhalt mehrmals verbeschieden wird, aber nur eine Steuerfestsetzung richtig sein kann⁴, sind nach der Ansicht, die nur den Tenor als bestandskraftfähig ansieht, nur insoweit eindeutig lösbar, als eine zweite Steuerfestsetzung gleichen Inhalts wie die erste ergeht⁵. Dann soll die zweite wegen Verstoßes gegen die Bestandskraft wichtig sein⁶.

Mit der Frage der Kollision verschiedener Steuerarten, die sich gegenseitig ausschließen, hatte sich bereits der Reichsfinanzhof in zahlreichen Entscheidungen⁷ zu befassen. Während die Grund-

1 A.A. Löhlein, Stuw 1964 Sp.265 ff.

2 S.oben S. 64.

3 Leusmann, StLex 2 A AO §§ 93-96 S.1 (8); wenn sich auch in diesem Fall die Bestandskraft zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt, so ist der umgekehrte Fall, in dem sie sich zu seinen Gunsten auswirkt, ebenso möglich, vgl. des Beispiel auf S. 35 FN. 2.

4 Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.5 (10) zu § 152 AO.

5 S.oben S.24 ~~B~~ Beispielsfall II.

6 Tipke in T.-K., a.a.O., A 4 zu § 93 AO; Woerner, Zurücknahme S. 124.

7 Urt.v.13.3.1925 II A 134/25, RFH 16 S.25 (27); Urt.v.8.11.1929 VeA 298/29, Stuw 1929 Nr.968; Urt.v.18.11.1930 Ie A 820/29, Stuw

erwerbssteuersenate in den Urteilen vom 13.3.1925 und 24.9.1930¹ in einem unanfechtbaren Schenkungssteuerbescheid ein Hindernis für die Erhebung der an sich geschuldeten Grunderwerbsteuer sahen, gingen die Erbschaftssteuersenate in den Urteilen vom 8.11.1925, 18.11.1930 und vom 7.7.1933² vom zulässigen Nebeneinander des Grunderwerbs- und Erbschaftssteuerbescheids aus. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung soll die Grunderwerbsteuer auf die spätere Schenkungssteuer angerechnet werden. Die Empfehlung des 5.Senats in seiner Entscheidung vom 7.7.1933³, die zunächst festgesetzte Grunderwerbsteuer rückgängig zu machen, entbehrte auch schon damals jeder Rechtsgrundlage.

Gespalten wie das Meinungsbild der Rechtsprechung ist auch das der Literatur. Unterscheiden lassen sich drei Ansichten: Im Anschluß an die Judikatur der Erbschaftssteuersenate des Reichsfinanzhofes verneint eine Gruppe von Autoren⁴ jede Bindung der einen Steuerstelle an rechtskräftige Entscheidungen einer anderen, weil es sich zwar um denselben Sachverhalt handle, aber um zwei verschiedene Steuerarten, also gar nicht um denselben Steuerfall. Geholfen werden müsse dem Steuerpflichtigen entweder durch einen Feststellungsanspruch⁵, einen Erstattungsanspruch analog § 152 AO⁶ oder die Anrechnung der zu Unrecht festgesetzten Steuer auf

1930 Nr.441; Urt.v.24.9.1930 II A 403/30, StW 1930 Nr.1405; Urt.v.7.7.1933 Ve A 1021/31, RStBl 1933 S.1089 - alle zur Frage des Verhältnisses von Grunderwerbsteuer zur Schenkungs- oder Erbschaftssteuer -; Urt.v.8.11.1937 VI 596/37, RStBl 1938 S. 274 und Urt.v.27.6.1939 IIIc 16/39, RStBl 1939 S.841 - beide zum Verhältnis von Einkommen- und Schenkungssteuer.

1 A.a.O., FN 7.

2 A.a.O., FN 7.

3 A.a.O., FN 7.

4 KloB, StW 1925 Sp.231 (232); Ott, StW 1935, Teil I Sp.573 (582); Becker, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1938, Teil I Sp.101 ff; Kapp, Zusammentreffen von Einkommensteuer- und Schenkungssteuer, DStZ (1941) S.517 ff; v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.6 zu § 152 AO.

5 v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.6 zu § 152 AO.

6 Ott, StW 1935, Teil I Sp.573 (591, 592).

die später festgesetzte¹. Riewald² geht von der Ausschließlichkeit der einen Steuerfestsetzung aus, wenn das Gesetz, wie z.B. in § 3 Ziff.2 GrEStG, einer den Vorrang vor einer anderen einräume, obwohl der Sachverhalt wirklich den Tatbestand von zwei Steuern erfülle. Dann verbiete die erste rechtskräftige Festsetzung jede weitere. In den übrigen Fällen bestehe keine Ausschließlichkeit. Jahn³, Fuchs⁴ und Tipke⁵ schließlich halten die Mehrfachbeurteilung eines Sachverhalts durch sich in ihrem Sinngehalt widersprechende Steuermaterien generell für unzulässig, denn das Steuerrecht bilde eine Einheit mit einzelnen, aufeinander abgestimmten Normen.

Sofern nach dem Inhalt des Abgabenrechts auf Grund eines bestimmten Sachverhalts nur eine Steuerfestsetzung ergehen kann, weil z.B. entweder ein schenkungssteuerpflichtiger unentgeltlicher oder ein einkommensteuerpflichtiger entgeltlicher Erwerb vorliegt, ist eine Mehrfachbesteuerung mit rechtsstaatlichen Grundsätzen schlechthin unvereinbar⁶. Deshalb kann all denjenigen Lösungsvorschlägen von vornherein nicht zugestimmt werden, die lediglich die Folgen einer Doppelbesteuerung durch Anrechnung, Erstattung oder Freistellung beseitigen möchten, zumal diese Verfahren vom Gesetz überhaupt nicht, wie die Anrechnung⁷, oder jedenfalls nicht für den Fall der widerstreitenden Steuerfestsetzungen, wie die Freistellung und die Erstattung, vorgesehen sind⁸. Die Rechtsordnung tendiert vielmehr ganz allgemein auf die Verhinderung sich widersprechender Entscheidungen, woraus sich die Entstehung des Instituts der Rechts- oder Bestandskraft erklärt. Diese erfaßt, um ihrer Funktion gerecht zu werden, nicht nur die

1 Ott, StUW 1935, Teil I Sp.573 (594).

2 In B.-R.-K., a.a.O., Anm.5b (9) zu § 152 AO.

3 StUW 1930 Sp.205 (213).

4 DStZ (A) 1956 S.367 (370).

5 In T.-K., a.a.O., A 4 zu § 93 AO.

6 RFH-Urt.v.26.11.1943 IIIe 16/39, RStB1 1939 S.841.

7 Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.5b (15) zu § 152 AO.

8 Jahn, StUW 1930, Teil I Sp.205 (213).

Rechtsfolge, sondern auch die Grundlagen¹, d.h. bestandskräftige Feststellungen bilden stets ein Hindernis für die Erhebung solcher Steuern, die nur auf Grund entgegenstehender Feststellungen ergehen können. Nur wenn das Gesetz die Korrektur eines fehlerhaften Steuerbescheids in jedem Fall gestattete, stünde einer neuerlichen Beurteilung bei gleichzeitiger Zurücknahme des ersten Bescheids nichts im Wege². Da dies jedoch generell nicht der Fall ist³, sind Steuerfestsetzungen auf Grund eines Sachverhalts, der bereits Gegenstand einer dem Sinn nach widersprechenden Festsetzung gewesen ist, unzulässig, bzw. wenn sie trotzdem ergehen, wegen Verstoßes gegen die Bestandskraft nichtig.

1 S.oben S.63 ff.

2 So bereits Hensel, Steuerrecht, S.138 und Jahn, StuW 1930, Teil I Sp.205 (214).

3 S.oben S.4.

II. Betragsmäßige Grenzen der Anfechtung von Änderungsbescheiden

Bisher ist nur zur Frage Stellung genommen worden, welche Einwendungen gegen einen steuererhöhenden Änderungsbescheid mit Rücksicht auf den insoweit allerdings nur deklaratorisch wirkenden Vorbehalt des § 232 Abs.1 AO im Einspruchs- und Klageverfahren berücksichtigt werden dürfen. Daneben taucht aber auch das Problem auf, ob der Steuerpflichtige im Anfechtungsverfahren ein Herabgehen unter den im ersten Bescheid festgesetzten Betrag erreichen kann. Diese Frage ist auch unter Berücksichtigung der bisherigen Untersuchungen keineswegs obsolet, wie man zunächst annehmen könnte. Dem Steuerpflichtigen ist es zwar verwehrt, gegen den Änderungsbescheid Einwendungen geltend zu machen, die sich auf die Besteuerungsgrundlagen des ursprünglichen Bescheids beziehen¹. Die Änderung hat aber Aufhebungswirkung hinsichtlich des geänderten Punktes, also der beanstandeten Besteuerungsgrundlage insgesamt, da eine weitere Teilung des Steuerbescheids ausscheiden muß. Der Steuerpflichtige kann diese Besteuerungsgrundlage unbeschränkt angreifen, wodurch denkbarerweise ein niedriger Steuerbetrag entstehen könnte. Dazu das folgende

Beispiel VII :

Das Finanzamt hat einen auf DM 2000,- lautenden Steuerbescheid nach § 92 Abs.2 AO auf DM 2200,- erhöht, weil die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung infolge eines Rechenfehlers angeblich zu niedrig angesetzt waren. Im Einspruchsverfahren rügt der Steuerpflichtige, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien ihm in bestimmter Höhe im fraglichen Jahr der Veranlagung nicht zugeflossen, was eine Steuerermäßigung von DM 300,- zur Folge habe.

1 Vgl. oben S.82.

1. Die Ansicht von Rechtsprechung und Schrifttum

Rechtsprechung¹ und Schrifttum², für die sich die Problematik wegen der andersartigen Beurteilung über den Umfang der Bestandskraft³ sehr viel drastischer stellt, gehen einhellig davon aus, daß der Steuerpflichtige im Anfechtungsverfahren nur die Festsetzung des ursprünglichen Betrages erreichen könne, und begründen dies fast ebenso einhellig mit §§ 232 Abs.1 AO, § 42 Abs.1 FGO⁴. Der Steuerpflichtige soll eine für ihn günstige Steuerfestsetzung, die er durch Anfechtung des ursprünglichen Bescheids hätte erreichen können, nicht durch Anfechtung eines nur zu seinen Ungunsten ergangenen Änderungsbescheids erlangen⁵.

-
- 1 BFH-Urt.v.22.2.1957 III 314/56 U, BStBl 1957 III S.128; BFH-Urt.21.2.1958 VI 97/56 U, BStBl 1958 III S.167; BFH-Urt.v.30.5.1963 V 86/60 U, BStBl 1963 III S.342; BFH-Urt.v.17.3.1964 I 392/61, BStBl 1964 III S.373; BFH-Urt.v.18.12.1968 I R 170/66, BStBl 1969 II S.209; FG Rheinland-Pfalz-Rt.v.8.11.1967 III 241/65, BB 1968 S.194.
 - 2 v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.1a zu § 42 FGO; Kruse, in T.-K., a.a.O., A 2 zu § 42 FGO; Mattern in M.-M., a.a.O., Tz 1862 zu § 234 AO a.F.; Leise in Giese-Platz, a.a.O., Anm.5 zu § 234 AO a.F.; Hippe, Änderung S.80; Teichner, DStR 1965 S.404 f; Woerner, Zurücknahme, S.106; Reiter, Probleme der Änderung von Steuerbescheiden in DStZ (A) 1964 S.17 (21); Kühn-Kutter, a.a.O., Anm.2a zu § 232 AO.
 - 3 Vgl. oben S.64.
 - 4 A.A. Raatz, DB 1962 Beil.Nr.7, S.1 (6); Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm. 3b S.426 zu § 218 AO, Anm.7 (1) S.506 zu § 222 AO, danach soll sich die Beschränkung aus dem materiellen Recht ergeben, vgl. oben S.31 f.
 - 5 BFH-Urt.v.17.3.1964 I 392/61, BStBl 1964 III S.373 für alle.

2. Eigene Ansicht

Wie wir oben¹ gesehen haben, beinhaltet jeder Änderungsbescheid zwei Entscheidungen mit Verwaltungsaktqualität: die Wiederholung der im ersten Bescheid getroffenen Regelung und die auf Grund eines bestimmten Tatbestandes getroffene Änderung im Hinblick auf die Besteuerungsgrundlage und den Betrag. Anfechtbar ist nur die zweite Entscheidung, da die Wiederholung nur als Hinweis auf eine bereits unanfechtbare Entscheidung zu verstehen ist. Formaler Verfahrensgegenstand ist damit nur die zweite Entscheidung, der Rechtsbehelf kann den Fall allenfalls in das Stadium zurückversetzen, in dem er sich vor Erlaß des angefochtenen Bescheids befunden hat². Selbst wenn die Klage des Steuerpflichtigen in vollem Umfang begründet ist, so kann er doch nur die Aufhebung des angefochtenen Steuerbescheids erreichen (§ 100 Abs.1 FGO), der erste Bescheid kann nicht kassiert werden. Diese auf dem materiellen Recht basierende Sperrwirkung wird lediglich prozessual durch die Bestimmungen der §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO verdeutlicht³. Der durch den ursprünglichen Bescheid festgesetzte Steuerbetrag kann durch die Anfechtung nicht tangiert werden⁴.

1 Vgl. S.17.

2 Tipke in T.-K., A 3 zu § 248 AO.

3 Söhn, StuW 1969 Sp.217 (229).

4 Gl.A. Woerner, Zurücknahme, S.67, der argumentiert, daß die Rechtsbehelfsbehörde nur so entscheiden könne, wie das Finanzamt eigentlich hätte entscheiden müssen. Steuererhöhende Vorschriften erlaubten aber keine Steuerherabsetzung.

§ 4 Zusammenfassung und Beurteilung des Ergebnisses
(I-II)

§ 232 Abs.1 AO beschränkt die Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden. Angefochten werden können nur Entscheidungen der Finanzbehörden mit Verwaltungsaktqualität. Der Änderungsbescheid enthält nur insoweit eine anfechtbare Entscheidung, als der ursprüngliche Bescheid materiell in seinen Besteuerungsgrundlagen und seinem Ergebnis geändert wird¹. Soweit die Besteuerungsgrundlagen und die damit zusammenhängenden Ergebnisse des Erstbescheids materiell nicht tangiert werden, sondern lediglich formell wiederholt werden, wird die Bestandskraft dieser Feststellungen nicht durchbrochen². Einwendungen gegen bestandskräftige Feststellungen sind ausgeschlossen. Der Steuerpflichtige kann nur geltend machen, die vorgenommene materielle Änderung sei rechtswidrig und verletze ihn in seinen Rechten. Daher kann der Steuerpflichtige auch günstigstenfalls nur den Steuerbetrag in Höhe des ursprünglichen Bescheids erreichen. Was die h.M.³ als alleinige Konsequenz des "soweit"-Satzes in § 232 Abs.1 AO ansieht, ergibt sich richtigerweise schon aus der Beschränkung der Anfechtung auf die materielle Änderung.

Gegen dieses Ergebnis wird in erster Linie vorgebracht werden, es laufe den Intentionen, einen gerechteren Ausgleich zwischen den Belangen der Allgemeinheit und denen des einzelnen Steuerpflichtigen zu schaffen⁴, entgegen. Rettig⁵ und Labus⁶ bezweifeln gar schon aus diesem Grund, ob § 232 Abs.1 AO selbst bei der

1 Vgl.oben S.84, 85.

2 Vgl.oben S.82.

3 Vgl.oben sub I, 1a und 2a.

4 Vgl. die Entscheidung des Bundestages zur Reform der Reichsabgabenordnung vom 20.2.1963, BT-Drucks.IV/1005, DB 1963 S.673; sowie die Begründung A III 2 des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung zur Abgabenordnung, BT-Drucks.VI/1982 v.19.3.1971.

5 FR 1963 S.548 ff.

6 Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofes v.7.10.1964 I 286/62 U, BB 1965 S.191.

von der h.M. praktizierten extensiven Anwendung mit rechtsstaatlichen Prinzipien vereinbar ist. Es muß aber in Frage gestellt werden, ob § 232 Abs.1 AO überhaupt Ansatzpunkt für eine Interessenabwägung sein kann.

Wie bereits eingangs ausgeführt, handelt es sich bei der Regelung des § 232 Abs.1 AO nicht etwa um materielles Recht, sondern um reines Verfahrensrecht¹. Das letztere muß aber ob seiner "existentiellen Abhängigkeit"² stets auf das erstere ausgerichtet sein. Im Fall des § 232 Abs.1 AO wird dies besonders deutlich, weil sich der Umfang der Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden nur aus dem Wesen der Änderung ergibt und ergeben kann³. Daher scheidet auch die Korrektur eines im materiellen Recht getroffenen Interessenausgleichs durch formelles Recht aus, ein eventuell bestehender Widerspruch ist durch materiell-konforme Interpretation des formellen Rechts zu beseitigen.

Die Änderungsvorschriften stellen den Versuch dar, das immer wieder auftauchende Problem des Ausgleichs zwischen dem Grundsatz der Rechtssicherheit einerseits und dem der materiellen Richtigkeit (Gleichmäßigkeit) der Besteuerung andererseits, die in konträre Richtung tendieren und dem zwischen Staat und Steuerpflichtigen bestehenden Spannungsverhältnis immanent sind, einer Lösung zuzuführen⁴. Im Ergebnis ist der Grundsatz der freien Abänderbarkeit nach § 93 Abs.1 AO durch den Vorbehalt weitestgehend eingeschränkt, die Änderung ist nur noch unter bestimmten, in den einzelnen Normen festgelegten Voraussetzungen zulässig. Man mag nun darüber streiten können, ob der Interessenausgleich mit Rücksicht auf die konkrete Ausgestaltung der Änderungsvorschriften vollauf zufriedenstellend gelöst worden ist⁵, der Gesetzgeber konnte ihn

1 Vgl. oben S.5, 6.

2 Vgl. oben S.51.

3 Kruse in T.-K., a.a.O., A 1 zu § 42 FGO m.w.N.

4 Tipke in T.-K., a.a.O., A 5 zu § 93 AO; Hensel, Steuerrecht, S.137; v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.2 zu § 93 AO.

5 Soweit ersichtlich, erfahren die gesetzlichen Regelungen all-

jedenfalls in der dargestellten Weise lösen, weil die widerstreitenden Grundsätze Verfassungsrang haben, die Entscheidung also dem weiten und praktisch nicht nachprüfbaren Ermessen des Gesetzgebers anheimgestellt ist¹.

§ 232 Abs.1 AO hat den im materiellen Recht verhafteten Interessenausgleich zu wahren. Wenn auf Grund der Änderungsvorschriften bestimmte Punkte eines Steuerbescheids geändert werden, so ergibt sich daraus eine Spaltung des rechtlichen Schicksals des Steuerbescheids², es entstehen zwei Entscheidungen mit verschiedener Rechtsbeständigkeit, die nur formell verbunden sind, aber untereinander keine inhaltlichen Bindungen haben. Dem würde zuwiderlaufen, wenn der Steuerpflichtige im Verfahren gegen den Änderungsbescheid doch wieder auf die bestandskräftig gebliebenen Feststellungen zurückgreifen könnte, weil die Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen nach der Intention des Gesetzes nicht auch Wirkungen zu seinen Gunsten erzeugen soll³. Im Lichte der durch das materielle Recht (so durch die Änderungsbestimmungen) erzeugten Teilung eines Steuerbescheids, und dies ist die entscheidende Schlußfolgerung, dürfen die §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO nur so gesehen werden, daß sie diese Teilung für das formelle Recht nicht nur zulassen,

gemeine Zustimmung, vgl. etwa Vogel, Gutachten, S.10; Tipke in T.-K., a.a.O., A 5 zu § 93 AO; Kruse, Steuerrecht, § 25 II.

- 1 Tipke in T.-K., a.a.O., A 5 zu § 93 AO.
- 2 Das verkennt Mondorf, Wie sich die Bilder gleichen...! oder der schizogene Verwaltungsakt, FR 1963 S.451 (452), wenn er § 234 AO a.F. als "Spaltpflanze" bezeichnet.
- 3 RFH-Urt.v.4.7.1934 VI A 477/34, RStBl 1934 S.989; BFH-Urt.v.17.3.1964 I 392/61, BStBl 1964 III S.373; FG Münster-Urt.v.30.3.1971 VII 1006/70 E, EFG 1971, S.358.

sondern definitiv anordnen¹, §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO sind gesetzlich normierte Tatbestände der Teilanfechtung von Steuerbescheiden².

1 Im Ergebnis gl.A. Spanner, StuR Bd.23 (1967/68) S.178, 201; Söhn, Verw.Arch. 1969 S.86; Martens, StW 1966 Sp.690 (702); FG Berlin-Urt.v.22.11.1968 III 159/66, EFG 1969 S.246, 247; BFH-Urt.v.24.9.1970 II R 37/70, BStBl 1971 II S.112, 113; a.A. die weitaus überwiegende Rechtsprechung, vgl. aus neuerer Zeit BFH-Urt.v.16.7.1969 I R 81/66, BStBl 1970 II S.15; BFH-Urt.v.8.10.1971 III R 79/67, BStBl 1972 II S.59 (60/61); BFH-Urt.v.28.6.1972 I R 102/70, BB 1972 S.1353 m.Anm.Woerner.

2 Wenn Kruse FR 1962 S.180 meint, die Lehre vom Streitgegenstand liege in § 234 AO a.F. begründet, so kann dem nicht voll zugestimmt werden, da § 232 Abs.1 AO nur aus dem materiellen Recht verständlich ist und dieses auch für die Bestimmung des Streitgegenstandes maßgeblich ist. Die eruierte Teilanfechtung von Änderungsbescheiden läßt aber bezüglich des Streitgegenstandes nur eine Entscheidung zugunsten der sog. Individualisierungstheorie zu.

§ 3 Anwendbarkeit des § 232 Abs.1 AO bei einer zugunsten
des Steuerpflichtigen ergangenen Änderung

Wird der ursprüngliche Steuerbescheid auf Grund einer Änderungsbestimmung zugunsten des Steuerpflichtigen durch Herabsetzung des Steuerbetrages¹ geändert, so erhebt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige den zweiten Bescheid mit der Begründung anfechten kann, er sei in seinen Rechten verletzt, da eine weitergehende Herabsetzung geboten sei, und bejahendenfalls, inwieweit er in seiner Rechtsverfolgung durch § 232 Abs.1 AO gehindert ist.

Der Gesetzgeber der RAO von 1919 brauchte sich mit der Problematik der Anwendbarkeit des damaligen § 222 Abs.1 AO (= § 232 Abs.1 AO n.F.) auf zugunsten des Steuerpflichtigen wirkende Änderungen nicht zu befassen, da auf diese kein im Prozeß durchsetzbarer Rechtsanspruch bestand². Die Rechtslage änderte sich aber mit der Einführung des § 222 Abs.1 Ziff.2 AO durch die Not-Vo des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1.12.1930, was die Rechtsprechung denn auch bald klarstellte³. Es entsprach dem allgemeinen Streben zur Abänderung des § 212 AO a.F.⁴, bei Aufdeckung

-
- 1 In Einzelfällen kann auch eine steuererhöhende Änderung für den Steuerpflichtigen im Ergebnis günstige Auswirkungen haben, wenn die erstrebten Besteuerungsgrundlagen in spätere Veranlagungszeiträume hineinwirken und geeignet sind, in diesen Veranlagungszeiträumen eine günstigere Besteuerung des Klägers zu rechtfertigen, vgl. BFH-Urt.v.18.2.1971 IV 197/64, BStBl 1971 II S.496; oder so ein Steuerpflichtiger eine bestimmte bilanzmäßige Behandlung gewählt hat, soll er immer beschwert sein, wenn die Bilanzierung durch das Finanzamt abweichend vorgenommen wird, siehe BFH-Urt.v.12.11.1964 IV 129/61, HFR 1965 Nr.233 = StRK AO § 232 R.39. Umgekehrt kann der Steuerpflichtige aber auch durch eine zu niedrige Steuerfestsetzung beschwert sein, wenn die Festsetzung sich in späteren Veranlagungszeiträumen zu seinen Ungunsten auswirken kann, vgl. BFH-Urt.v.12.12.1972 VIII R 39/67, NWB F.1 S.103.
 - 2 So konnte Enno Becker, a.a.O., § 222 schreiben: "§ 222 soll lediglich sicherstellen, daß bei Änderungen von Steuerbescheiden zuungunsten des Pflichtigen die neue Steuerforderung ... selbstständig anfechtbar ist."
 - 3 RFH-Urt.v.6.9.1932 VI A 1325/32, RStBl 1932 S.309; RFH-Urt.v.27.9.1933 I A 183/33, RStBl 1933 S.1158.
 - 4 Jetzt § 222 Abs.1 Ziff.2 AO n.F.

von Unrichtigkeiten und Fehlern die Änderung einer Steuerfestsetzung auch zugunsten des Steuerpflichtigen verpflichtend zu ermöglichen. Ob und in welchem Maße §§ 234 AO a.F. bzw. 232 Abs.1 AO n.F. die Anfechtung günstiger Änderungsbescheide hindere, war fortan zweifelhaft. Dazu den folgenden

Beispielsfall VIII ¹:

Das Finanzamt erließ gegen eine GmbH einen auf § 218 Abs.4 AO gestützten Änderungsbescheid, der inzwischen geänderte niedrigere Einheitswerte des gewerblichen Betriebes übernahm. Daneben lagen die Voraussetzungen für eine Höherveranlagung nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO bezüglich des Gewerbeertrags vor. Der ursprüngliche Gewerbeertrag war unter Einbeziehung der inzwischen vom BVerfG² für nichtig erklärten Vorschrift des § 8 Ziff.6 GewStG a.F. berechnet worden. Das Finanzamt lehnte eine Berichtigungsveranlagung ab, da eine Änderung mit Rücksicht auf § 234 AO a.F. keine Auswirkungen habe, während der Steuerpflichtige in § 234 AO a.F. keinen Hinderungsgrund für eine niedrigere Veranlagung sah.

I. Die Ansicht von Rechtsprechung und Schrifttum

1. Änderung nach § 222 Abs.1 Ziff.2 AO

Die Rechtsprechung bejaht die Anfechtbarkeit eines steuermäßigenden Berichtigungsbescheids, hält aber § 232 Abs.1 AO für nicht anwendbar, wenn die Voraussetzungen des § 222 Abs.1 Ziff.2 AO bzw. kumulativ die der §§ 222 Abs.1 Ziff.1 und 2 AO vorliegen, da in diesen Fällen eine Gesamtaufrollung stattfinden soll. Bei Überprüfung des gesamten Steuerfalls könne es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt sein, Einwendungen auch gegen die ursprüngliche Steuerfestsetzung vorzutragen, wodurch der frühere Betrag bis auf DM -0-

1 Im wesentlichen dem Urteil des BFH v.13.12.1966 I R 156/66, BStBl 1967 III S.202 f. nachgebildet.

2 Urt.v.20.1.1962 1 BrR 845/58, BStBl 1962 I S.500.

ermäßigt werden könne¹. Dieser Rechtsprechung haben sich im wesentlichen diejenigen Autoren angeschlossen, die im Fall des § 222 Abs.1 Ziff.2 AO eine Gesamtaufrollung für zulässig halten². Umgekehrt ist diese Rechtsprechung konsequenterweise bei denjenigen auf Kritik gestoßen, die die Aufrollung in vollem Umfang ablehnen³. So meint Kruse⁴, infolge des § 232 Abs.1 AO könne der Steuerpflichtige den Änderungsbescheid nur mit Einwendungen angreifen, die darauf zielten, die durch die Betriebsprüfung bekannt gewordenen Tatsachen oder Beweismittel seien nicht in ihrer gesamten Auswirkung berücksichtigt worden. Aus dieser Beschränktheit der möglichen Einwendungen ergebe sich die betragsmäßige Begrenzung, unter den ursprünglich festgesetzten Steuerbetrag könne heruntergegangen werden, aber nur soweit sich der aufgedeckte Fehler auswirke.

2. Sonstige Änderungen unter Ausschluß des § 94 Abs.1 Ziff.1 AO

Nach heute h.M. besteht mit Ausnahme von § 94 Abs.1 Ziff.1 AO⁵ in allen Fällen, in denen unanfechtbare Steuerbescheide geändert werden können, sofern die Voraussetzungen vorliegen, ein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Änderung zu seinen Gunsten⁶.

1 RFH-Urt.v.6.9.1932 VI A 1325/32, RFH 1932 S.309; RFH-Urt.v.29.6.1934 V A 31/34, RFH 1936 S.286; OMF München-Urt.v.13.6.1950 IV 37/70, FR 1950 S.216; BFH-Urt.v.6.10.1955 IV 363/54 U, BStBl 1955 III S.356; BFH-Urt.v.14.9.1963 V 299/60 S, BStBl 1963 III S.472; BFH-Urt.v.5.2.1969 I R 154/67, BFH 95 S.260.

2 Vgl. oben S.94 FN 2.

3 So z.B. Kruse in T.-K., a.a.O., A 19 zu § 222 AO und A 4b zu § 42 FGO m.w.N.; vgl. im übrigen S.94 FN 3.

4 A.a.O. FN 3.

5 BFH-Urt.v.29.9.1964 VII 245/63 U, BStBl 1964 III S.651 (652, 653), "Ermessensausübung".

6 BFH-Urt.v.10.2.1967 VI R 5/66, BStBl 1967 III S.438; Woerner, Zurücknahme, S.20 "können" bezeichnet nur die formelle Zulässigkeit der Änderung.

Für die Folgebescheide und ihnen gleichgelagerte Fälle¹ ergibt sich dies schon aus dem Wortlaut².

Die uneingeschränkte Anfechtbarkeit eines auf § 218 Abs.4 AO beruhenden Änderungsbescheid bejaht, soweit ersichtlich, nur Mat-tern, wenn die Änderung des Grundlagenbescheids auf § 222 Abs.1 Ziff.2 beruht, da nicht einzusehen sei, weshalb § 234 AO a.F. gel-ten solle, wenn zwar der Folgebescheid auf § 218 Abs.4 AO, der Grundlagenbescheid aber auf § 222 Abs.1 Ziff.2 basiere³. Obwohl der Steuerpflichtige keinen Rechtsanspruch auf Fehleraufdeckung hat⁴, dieses vielmehr im Ermessen der Aufsichtsbehörde steht⁵, soll dem Steuerpflichtigen nach Aufdeckung ein Rechtsanspruch auf Fehlerberichtigung zustehen⁶. Diesem materiellen Rechtsanspruch korrespondiere die prozessuale Durchsetzbarkeit, der Steuerpflich-tige soll im Anfechtungsverfahren die volle Berücksichtigung der zu seinen Gunsten ergangenen Änderung verlangen können. Ein darüber hinausgehendes Verlangen scheitere an der Beschränkung des § 232 Abs.1 AO, wenn auch der Wortlaut dieser Bestimmung nur auf Ände-rungsbescheide zuungunsten des Steuerpflichtigen passe. § 232 Abs.1 AO enthalte eine Regelungslücke, die auf ein, inzwischen allerdings

1 Vgl. oben sub I, 4 a-e.

2 BFH-Urt.v.12.7.1963 VI 23/62 U, BStBl 1963 III S.471; Speich, Rückwirkender Wegfall von Tatbestandsmerkmalen, NWB F.1 S.1515 (1518); BFH-Urt.v.6.10.1955 IV 363/54 U, BStBl 1955 III S.356 und Urt.v.13.12.1966 I R 156/66, BStBl 1967 III S.202, Kruse in T.-K., a.a.O., A 8 zu § 42 FGO.

3 In M.-M., a.a.O., Tz 1864 zu § 234 AO.

4 BFH-Urt.v.26.7.1939 VI 386/39, RStBl 1939 S.946; BFH-Urt.v. 8.8.1958 VI 137/57 U, BStBl 1958 III S.409; BFH-Urt.v.17.11. 1961 III 241/59 U, BStBl 1962 III S.72; a.A. Herrmann, FR 1955, S.398 (400); Millach, FR 1957 S.461.

5 BFH-Urt.v.24.11.1967 III 38/63, BStBl 1968 II S.131; voll nach- prüfbar BFH-Urt.v.17.3.1961 III 385/58, StRK AO R.19 zu § 237.

6 BFH-Urt.v.22.2.1957 III 314/56 U, BStBl 1957 III S.129; BFH-Urt. v.6.4.1962 III 150/61 U, BStBl 1962 III S.288; Kruse in T.-K., a.a.O., A 37 zu § 222; für den Fall des § 224 vgl. Kruse in T.-K., a.a.O., A 4d zu § 42 FGO und für § 225, soweit der Be- scheid teilweise vorläufig ergeht, Woerner, Zurücknahme, S.88.

schon mehrfaches Versehen des Gesetzgebers zurückzuführen sei¹. Spitaler/Paulick² bezeichnen § 232 Abs.1 AO als einer noch niedrigeren Veranlagung durch Berichtigungsbescheid nicht entgegenstehend, da diejenigen Vorschriften, welche dem Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Berichtigung gäben³, dem § 232 Abs.1 AO im Range voringingen, um nicht den vom Gesetz verfolgten Zweck zu verfehlen.

Riewald⁴ sieht in der aufgeworfenen Frage keine Problematik. Es komme auch gar nicht darauf an, inwieweit § 234 AO a.F. anwendbar sei, da dieser Bestimmung nur deklaratorische Bedeutung zukomme. Gegenstand eines Rechtsbehelfsverfahrens gegen einen Änderungsbescheid sei die Prüfung, ob das Finanzamt den Änderungsbescheid so, wie geschehen, erlassen durfte. Gegebenenfalls sei diejenige Entscheidung zu treffen, die das Finanzamt richtigerweise hätte erlassen sollen. Der Steuerpflichtige könne dies durch Anfechtungsklage gegen einen Bescheid, der die gebotene Änderung nicht voll durchführt, oder durch Verpflichtungsklage auf Erteilung eines Bescheids, wenn ein solcher überhaupt nicht erteilt wird, geltend machen.

Söhn⁵ bezeichnet die Verpflichtungsklage als adäquaten Rechtsbehelf zur Durchsetzung des weitergehenden Berichtigungsanspruchs, weil ein Verpflichtungsurteil den klägerischen Anspruch (voll) durchsetzt, §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO seien daher nicht anwendbar⁶.

Ziemer/Haarmann⁷ bestreiten grundsätzlich die Möglichkeit, mit dem Einspruch eine weitergehende Änderung zu erreichen. Eine Aus-

1 Hoffmann, Anmerkung zu OFH München-Urt.v.13.6.1950 IV 40/50, FR 1950 S.216; v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.6 zu § 42 FGO.

2 In H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.25 zu § 222 AO.

3 Z.B. § 222 Abs.1 Ziff.4 AO.

4 In B.-R.-K., a.a.O., Anm.7 (1) zu § 222.

5 StW 1969 Sp.217 (230).

6 Im Ergebnis gleicher Ansicht v.Wallis in H.-H.-Sp., a.a.O. RdNr.2a zu § 42 FGO, allerdings inkonsequent, nachdem in derselben RdNr. zuvor die "Anfechtungsmöglichkeit" eines steuerherabsetzenden Berichtigungsbescheids diskutiert worden ist.

7 Einspruch, Beschwerde und Klage in Steuersachen, Bd.II, (1971) S.99.

nahme gelte allerdings, soweit der Steuerpflichtige "die Anwendung" einer Berichtigungsvorschrift geltend macht, also für die gerade hier in Rede stehenden Fälle.

Die Rechtsprechung teilt, entgegen der von Kruse¹ vertretenen Auslegung einiger höchstrichterlicher Urteile die im Ergebnis herrschende Ansicht, die dem Steuerpflichtigen die Anfechtungsmöglichkeit unter Beschränkung auf die Reichweite der Änderung einräumt². Das BFH-Urteil des 5.Senats vom 14.9.1963³ geht, unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das Urteil desselben Senats vom 22.2.1962⁴, davon aus, daß § 232 Abs.1 AO n.F. nicht anwendbar sei im Falle des Zusammentreffens von § 222 Abs.1 Ziff.1 mit Ziff.2 oder Ziff.4, obwohl im Urteil vom 22.2.1962 nur der Fall des Zusammentreffens von § 222 Abs.1 Ziff.1 mit Ziff.2 AO behandelt wird, was sich eindeutig aus der Verweisung auf das BFH-Urteil vom 6.10.1955⁵ und das RFH-Urteil vom 30.1.1941⁶ ergibt. Da die ständige Rechtsprechung von der Zulässigkeit der Gesamtaufrollung ausgeht⁷, sind die drei zuletzt genannten Urteile konsequent. Bei näherer Betrachtung bietet das Urteil des 5.Senats vom 14.9.1963⁸ demgegenüber keine abweichende rechtliche Betrachtung, da der als Fehler durch die Aufsichtsbehörde aufgedeckte Tatbestand zugleich durch eine Betriebsprüfung festgestellt worden war. Im Ergebnis wurde denn auch

1 In T.-K., a.a.O., A 4c zu § 42 FGO.

2 Vgl. zunächst die insoweit eindeutigen Entscheidungen BFH-Urt. v.6.4.1962 III 150/61 U, BStBl 1962 III S.288; BFH-Urt.v.7.10.1964 I 186/62 U, BStBl 1965 III S.103; BFH-Urt.v.23.11.1965 I 45/65, HFR 1966 S.182; BFH-Urt.v.13.12.1966 IR 156/66, BStBl 1967 III S.202 löst daher den oben S.147 angeführten Fall dahingehend, daß infolge des § 232 Abs.1 AO die Berücksichtigung der verfassungswidrigen Norm nur bis zur Höhe der ursprünglichen Veranlagung zu berücksichtigen sei.

3 299/60, BStBl 1963 III S.472 (473).

4 66/59 U, BStBl 1962 III S.228.

5 IV 363/54 U, BStBl 1955 III S.356.

6 III e 53/39, RStBl 1941 S.122.

7 Vgl. oben S.94 FN 1.

8 A.a.O. FN 3.

der aufgedeckte Fehler insoweit berichtigt, als er sich zugleich als durch die Betriebsprüfung bekannt gewordene neue Tatsache ausgewirkt hat. Nur in diesem Sinn kann auch die Verweisung des Urteils auf § 222 Abs.1 Ziff.4 AO verstanden werden.

II. Eigene Ansicht

§§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO sind, wie bereits mehrfach ausgeführt,¹ Vorschriften der sachlichen Einschränkung der Klagebefugnis. Gegenstand des Verfahrens gegen den Änderungsbescheid sollen nicht die wiederholten bestandskräftigen Feststellungen des Erstbescheids, sondern nur die gegenüber diesem abweichenden Regelungen sein. Diese kann der Steuerpflichtigen jedoch direkt jedenfalls nur im Anfechtungsverfahren überprüfen lassen, weil Gegenstand einer Verpflichtungsklage nur die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsaktes (§ 101 FGO) ist, nicht aber die Festsetzung einer Steuerforderung mittels Bescheids. Demnach haben die §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO nur bei Anfechtungsbegehren Bedeutung.

Es stellt sich daher die Frage, ob der Steuerpflichtige zulässigerweise einen zu seinen Gunsten ergangenen Änderungsbescheid zum Gegenstand eines Anfechtungsverfahrens machen kann und ob er in diesem Verfahren sein Ziel, die Durchsetzung seines materiellen Anspruchs auf weitere Berichtigung in jedem Fall erreichen kann. Sollte dies der Fall sein, so scheidet der Rechtsbehelf der Verpflichtungsklage aus, denn Beanstandung von Erlaß und Nichterlaß eines Steuerbescheids schließen sich gegenseitig aus².

Zur Zulässigkeit des Rechtsbehelfs gehört lediglich das - substantiierte - Geltendmachen, durch den Bescheid beschwert zu sein, §§ 231 AO, 40 Abs.2 FGO, d.h. die Verletzung klägerischer Rechte muß als möglich erscheinen³, während die gesamte Beeinträchtigung

1 Vgl. oben S.5 f.

2 Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.4 (1) zu § 40 FGO. Im übrigen ist der Weg der Anfechtungsklage der verfahrensökonomischere, da die Verpflichtungsklage einen Antrag auf weitergehende Berichtigung voraussetzt.

3 Diese "Möglichkeitstheorie" gewinnt in der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung immer mehr an Boden, vgl. z.B. BVerwG-Urt.v.30.8.1968 VII C 122.68, NJW 1969 S.522 (523).

des Anfechtungsklägers in vollem Umfang zu den Anspruchsvoraussetzungen, zum Klagegrund, also nicht zu den Prozeßvoraussetzungen zu rechnen ist¹.

Der Adressat eines Verwaltungsaktes ist regelmäßig befugt, einen Rechtsbehelf einzulegen². Zweifelhaft könnte allerdings sein, ob dies auch für die Fälle begünstigender Verwaltungsakte gilt, weil diese den Steuerpflichtigen ja nicht be- sondern entlasten. Man darf aber die Frage der möglichen Beschwerde nicht isoliert von den Festsetzungen eines Steuerbescheids abhängig machen. Die Änderung des Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen wegen Fehleraufdeckung durch die Aufsichtsbehörde gem. §222 Abs.1 Ziff.4 AO auf einen bestimmten, unter dem des Erstbescheids liegenden Betrag beispielsweise beinhaltet negativ, daß dem Steuerpflichtigen auf Grund dieses Berichtigungstatbestandes kein weitergehender Anspruch zusteht. Sollte dies dennoch der Fall sein, so kann die entlastende Regelung wegen der immanenten Negation beschweren. Dies bezieht sich aber nur auf den zur Anwendung gelangten Änderungstatbestand, weil über andere Tatbestände kein Ausspruch mit dem Ziel der Bestandskraft erfolgt ist³.

§ 100 FGO beantwortet die Frage, was der Kläger mit seinem Anfechtungsbegehren erreichen kann. Es sind drei Möglichkeiten zu untersuchen. Grundsatz ist die teilweise oder vollständige Kassation des Verwaltungsaktes nach § 100 Abs.1 FGO. Weiter kann das Gericht eine Sachentscheidung nach § 100 Abs.2 Satz 1 FGO treffen, durch die es einen anderen als den ursprünglichen Betrag festsetzen kann. Schließlich gibt es, von den ersten beiden Alternativen streng zu unterscheiden⁴, die Entscheidung nach § 100 Abs.2 Satz 2 FGO,

1 Bettermann, Die Beschwerde als Klagvoraussetzung in Recht und Staat, Heft 386/387 (1970), S.22.

2 Kühn-Kutter, a.a.O., Anm.2a zu § 231 AO.

3 Ziemer/Haarmann, a.a.O., S.99.

4 Martens, FR 1968 S.361.

bei der das Gericht in der Sache selbst überhaupt nicht entscheidet, sondern den Fall mittels Prozeßurteil an das Finanzamt zurückverweist, obwohl die Klage zulässigerweise erhoben worden ist. Im folgenden sollen nur die beiden ersten Varianten diskutiert werden, weil die zuletzt genannte an bestimmte Bedingungen geknüpft ist und die Rechtskraft des Urteils keine Bindung in der Sache entfaltet.

Sollte das Gericht auf das Anfechtungsbegehren eine Entscheidung nach § 100 Abs.1 FGO treffen, den Steuerbescheid also lediglich kassieren, so könnte der Steuerpflichtige seinen materiellen Anspruch auf weitere Berichtigung in diesem Verfahren nicht mit rechtskräftiger Bindung durchsetzen, er müßte eine neue Entscheidung des Finanzamtes abwarten. Die Anfechtungsklage wäre nicht der geeignete Rechtsbehelf. Etwas anderes würde gelten, wenn das Gericht nach § 100 Abs.2 Satz 1 FGO den Steuerbetrag selbst festsetzt und dem Kläger damit die angestrebte Rechtsposition einräumt. Dennoch schließt allein die Möglichkeit nach § 100 Abs.1 FGO zu entscheiden die jederzeitige Durchsetzung des klägerischen Anspruchs aus. Ob das Gericht nach § 100 Abs.1 oder Abs.2 Satz 2 FGO urteilt, scheint infolge des Wortes "kann" in seinem Ermessen zu liegen¹. Eine grundsätzlich andere Auffassung hat der VI.Senat des BFH in einer Reihe von Urteilen vertreten². Danach muß das Finanzgericht den Steuerbetrag selbst feststellen und festsetzen, wenn es die vom Finanzamt in einem Steuerbescheid festgesetzte Steuer für nicht gesetzmäßig hält. In der Begründung stützen sich die genannten Ur-

1 So auch FG Rheinland-Pfalz-Urt.v.24.11.1967 III 276/66, EFG 1968 S.172; FG Berlin-Urt.v.7.8.1968 III 59/64, EFG 1968 S.141; FG Hamburg-Urt.v.25.11.1968 I 131/67, EFG 1969 S.187; Tipke in T.-K., a.a.O., A 7 zu § 40 FGO und A 6 zu § 100 FGO; Martens, FR 1968 S.361 ff, Jessen, BB 1970 S.339 (340); Eisenberg, Nachmals: Aufhebung des Steuerbescheids oder Festsetzung der Steuer durch das Finanzgericht, FR 1970 S.67 (69).

2 BFH-Urt.v.14.6.1967 VI R 215/66, BStBl 1967 III S.610; BFH-Urt.v.13.7.1967 VI R 185/66, BStBl 1967 III S.674; BFH-Urt.v.15.12.1967 VI R 217, 218/67, BStBl 1968 II S.205; BFH-Urt.v.23.2.1968 VI R 292/67, BStBl 1968 II S.415 (416).

teile im wesentlichen auf drei Gesichtspunkte: Satz 2 des § 100 Abs.1 FGO verlöre seinen Sinn, wenn es dem Finanzgericht schon allgemein und in allen Fällen freistünde, sich auf die Aufhebung des Bescheids zu beschränken. Weiter erfordere der Grundsatz der Rechtskontinuität, nicht von dem vor Inkrafttreten der FGO geübten Verfahren abzugehen, und schließlich widerspreche die Aufhebung des Steuerbescheids ohne eigene Steuerfestsetzung dem Wesen des Steuerfestsetzungsverfahrens.

Auf Anrufung des VI.Senats kam es dann zum Beschluß des Gr. S.v.16.12.1968¹ über die Bedeutung des Wortes "kann". Dieses hat der Gr.S. zwar nicht als ein "muß" oder "darf" gewertet, das Ermessen aber stark eingeengt auf ein pflichtgemäßes². Die Befugnis des § 100 Abs.2 Satz 2 FGO führe grundsätzlich zur Änderung, weil damit der erstrebte Rechtsschutz eingeräumt werde. Bei beantragter Änderung verletze die Kassation § 96 Abs.1 Satz 2 FGO³.

Weder die Begründungen des VI.Senats noch die des Großen Senats können u.E. nach überzeugen. Soweit sich der VI.Senat auf § 100 Abs.2 Satz 2 FGO bezieht, muß dies als ein Versehen bezeichnet werden⁴. Die Wörter "kann" in Satz 1 und 2 des § 100 Abs.2 FGO unterscheiden sich erheblich in ihrer inhaltlichen Aussage. Satz 1 räumt dem Gericht die Möglichkeit einer gegenüber § 100 Abs.1 Satz 1 FGO abweichenden Sachentscheidung ein, während das Gericht nach Satz 2 statt eines Sachurteils nach § 100 Abs.1 Satz 1 FGO auch ein Prozeßurteil trotz zulässiger Klage erlassen kann.

1 3/68, BStBl 1969 II S.192.

2 Ein freies Ermessen ist im Rechtsstaat allerdings auch gar nicht denkbar. Forsthoff, Verwaltungsrecht, S.92; Jessen, BB 1970 S.339/340 FN 10.

3 Zustimmend Ziemer, FR 1969 S.253 ff und Schlußwort, FR 1970 S.69 - die von Ziemer in seinem erstgenannten Aufsatz auf S.255 FN 30 zur Begründung herangezogene Kommentarstelle bei Eyermann-Fröhler, a.a.O., RdNr.56 zu § 113 VwGO, bezieht sich nicht auf Verwaltungsakte der hier in Frage stehenden Art, sondern auf solche mit rein feststellendem Inhalt. Eyermann-Fröhler vertreten im Übrigen zum gleichgelagerten § 113 Abs.2 VwGO die Meinung, es handle sich um eine Ermessensentscheidung, § 113 VwGO RdNr.56 Anm.4c; Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.1 Abs.7 zu § 40 FGO; nicht ganz eindeutig v.Wallis/List in H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.68 zu § 100 FGO.

Satz 1, und dieser Ansicht ist wohl auch nicht der VI.Senat des BFH, ermöglicht sicher nicht, ein Prozeßurteil zu erlassen. Mit- hin verliert der Satz 2 keinesfalls seinen Sinn, wenn das "kann" in Satz 1 als Ermessensbefugnis gedeutet wird.

In jeder Hinsicht weitaus schwerwiegender ist aber die aus dem Grundsatz der Rechtskontinuität hergeleitete Begründung. Eine der wesentlichen Neuerungen der FGO besteht in der strikten Tren- nung von Veranlagungsverfahren und gerichtlichem Verfahren¹, wo hingegen das Berufungsverfahren unter der Geltung der AO von 1931 als Fortsetzung des Verwaltungs-, insbesondere des Veranlagungs- verfahrens ausgestaltet war. Es hieße die Entscheidung des Gesetz- gebers zu revidieren, wenn es weiterhin Aufgabe der Gerichte wäre, die "richtige" Steuer festzusetzen, statt Rechtsschutz durch Streit- entscheidung zu gewähren. Hier genau liegt der Berührungspunkt zum Beschluß des Gr.S.v.17.7.1967². Nur der weite Streitgegenstands- begriff versetzt die Gerichte in die Lage, über den gesamten Steu- erfall zu urteilen. Nach dem hier vertretenen engen Streitgegen- standsbegriff³ können die Gerichte in der Regel nur entscheiden, ob und warum einzelne, ausnahmsweise auch einmal alle Festsetzungen zu kassieren oder aufrechtzuerhalten sind. § 100 Abs.2 Satz 1 FGO betrifft nur einzelne Fälle, bei denen dem Finanzamt kein Raum für selbständiges Tätigwerden mehr bleibt.

Daß der erstrebte Rechtsschutz nur durch Änderung des Steuer- bescheids zu verwirklichen sei, ist schlechterdings nicht einzu- sehen. Selbst wenn man den weiten Streitgegenstandsbegriff zugrunde legte, hätte das gerichtliche Verfahren über die Kassation hinaus- reichende Wirkungen. Denn das aufhebende Urteil bindet das Finanz- amt im Umfang der in den Gründen niedergelegten Besteuerungsgrund- lagen⁴. Vom Standpunkt der engeren Streitgegenstandsauffassung

4 Martens, FR 1968 S.361.

1 Dazu Spinner, StuR Bd.23 (1967/68) S.173 (insb.S.182) und StW 1969 Sp.11 (22).

2 1/66, BStBl 1968 II S.344.

3 Vgl. oben S.122 ff (insb.129).

4 So richtig Jessen, BB 1970 S.339 (340) entgegen BFH-Urt.v. 23.2.1968 VI R 292/67, BStBl 1968 II S.415 (416).

verliert das Rechtsschutzargument vollends seine Berechtigung. Beantragt der Rechtsbehelfsführer, wie in aller Regel, nur die Aufhebung bestimmter, selbständiger Teile des Steuerbescheids, so können auch nur diese kassiert werden. Damit hat der Steuerpflichtige alles erreicht, was er begehrt hat. Da der Steuerbescheid im Übrigen bestehen bleibt (soweit nicht angegriffen und rechtswidrig, § 100 Abs.1 Satz 1 FGO), greifen auch die Bedenken, die Grundlage für schon vorgenommene Vollstreckungshandlungen oder festgesetzte Säumniszuschläge falle ex tunc weg, nicht durch¹.

Der Auffassung des VI.Senats und der des Gr.S. kann aus den dargelegten Gründen nicht gefolgt werden. Der Rechtsbehelfsführer kann unbeschadet seiner Dispositionsbefugnis² das Gericht nicht zwingen (im Anfechtungsverfahren) nach § 100 Abs.2 Satz 1 FGO zu verfahren. Das Anfechtungsverfahren ist daher grundsätzlich nicht zur Durchsetzung von Ansprüchen geeignet³, der Gesetzgeber hat für diese Fälle vielmehr den Rechtsbehelf der Verpflichtungsklage vorgesehen. Auf diese spricht das Gericht entweder die Verpflichtung der Finanzbehörde aus, den begehrten Verwaltungsakt zu erlassen, oder, falls die Sache noch nicht spruchreif ist, was in den hier angesprochenen Fällen selten sein dürfte, die Verpflichtung zur Verbescheidung unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts, § 101 FGO.

1 So BFH-Urt.v.15.12.1967 VI R 217, 218/67, BStBl 1968 II S.205 (206).

2 Die Änderung nach § 100 Abs.2 ist lediglich eine auf Steuerbescheide, Feststellungsbescheide u.ä. zugeschnittene Sonderregelung der Aufhebung "soweit" nach § 100 Abs.1 FGO. Schon daraus ergibt sich, daß der Kläger durch einen Änderungsantrag das Gericht nicht zwingen kann, nach § 100 Abs.2 FGO zu verfahren, Tipke in T.-K.-, a.a.O., A 7 zu § 40 FGO.

3 Die Richtigkeit dieses Ergebnisses bestätigen folgende Überlegungen: Wenn kein Änderungsbescheid ergeht, obwohl die Voraussetzungen für eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen vorliegen, so wird der Steuerpflichtige Verpflichtungsklage erheben müssen, nachdem er zunächst die Änderung beantragt hat und diese abgelehnt oder unterlassen worden ist. Ebenso muß er verfahren, wenn der Änderungsbescheid unanfechtbar geworden ist. Die Verschiedenheit der Klagsarten allein durch Ablauf der Rechtsbehelfsfrist ist nicht zu rechtfertigen.

des dritten Abschnitts über die Zulässigkeit der Rechtsmittel¹. Der 2. Senat des Finanzgerichts Bremen hat innerhalb kurzer Zeit drei divergierende Urteile erlassen². Der Bundesfinanzhof hat sich direkt noch nicht geäußert, ist aber z.B. in seiner Entscheidung vom 18.12.1968³ stillschweigend von der Zulässigkeit ausgegangen. Besonderes Interesse verdient der Beschluß vom 27.9.1972⁴, in dem der Bundesfinanzhof die Klage gegen einen Einkommensteuerfolgebescheid für zulässig hielt, obwohl der Kläger nur Einwände gegen den zugrunde liegenden einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid geltend gemacht hatte (§ 232 Abs.2 AO).

Auch im steuerlichen Schrifttum halten sich die divergierenden Meinungen in etwa die Waage. Kruse⁵, Ziemer-Birkholz⁶, Deselaers⁷. Woerner⁸ und auch Geist⁹ gehen ohne nähere Begründung von der Unzulässigkeit des Rechtsbehelfs aus, während v.Wallis¹⁰, Riewald¹¹ und Barske/Woerner¹² den Rechtsbehelf nur für unbegründet halten. Rie-

-
- 1 Gl.Ansicht FG Düsseldorf-Urt.v.20.3.1962 IV 137-138/60 Z EFG 83 (84); FG Hamburg-Urt.v.15.7.1966 II 297/63, EFG 1965 S.77 (78).
 - 2 Das Urteil v.11.10.1968 II 1137/67, EFG 1969 S.182 (183) hat die Klage für zulässig, das Urteil v.26.6.1969 II 467/67, DStZ (E) 1969 S.366 (367 oben r.Sp.) sie für unzulässig erachtet, während das Urteil v.8.10.1970 II 1748/67, EFG 1971 S.163 die Frage ausdrücklich offen gelassen hat.
 - 3 I R 170/66, BStBl 1969 II S.209.
 - 4 I B 27/72, NWB F.1 S.273 = BStBl 1973 II S.24 (25).
 - 5 In T.-K., a.a.O., A 1 a.E. zu § 42 FGO.
 - 6 A.a.O., RdNr.6 zu § 42 FGO.
 - 7 StuW 1956 Sp.379.
 - 8 DStR 1965 S.408.
 - 9 DStR 1967 S.764 (767 r.Sp.unten) entgegen Kruses Einordnung.
 - 10 In H.-H.-Sp., a.a.O., RdNr.2c zu § 42 FGO.
 - 11 In B.-R.-K., a.a.O., Anm.1 Abs.4 zu § 42 FGO.
 - 12 A.a.O., S.60.

wald¹ begründet seine Ansicht damit, daß selbst rechtskräftige Urteile eine weitere Klage im Finanzprozeß nicht unzulässig machten; nach v.Wallis² entfällt die Anfechtung des Änderungsbescheids ganz, wenn man der Gegenansicht folgte³.

Um es noch einmal zu konkretisieren: es geht um die Frage, ob die Rechtsbehelfsbehörde im Verfahren gegen einen Änderungsbescheid eine Sachentscheidung erlassen muß, nicht kann, obwohl der Steuerpflichtige die ursprüngliche oder neue Steuerfestsetzung ausschließlich auf Einwände gegen Besteuerungsgrundlagen aus dem unanfechtbaren Teil des Änderungsbescheids stützt. § 232 Abs.1 AO ist bezüglich seiner inhaltlichen Aussage nur als Konsequenz des materiellen Rechts gedeutet worden. Demgegenüber handelt es sich jetzt erstmals um die Klärung einer Frage rein formeller Art, die der Gesetzgeber nach beiden Richtungen hätte entscheiden können⁴, was nicht heißen soll, daß beide Urteilsformen im Lichte des materiellen Rechts gleichermaßen sinnvoll wären.

Zweck des § 232 Abs.1 AO ist es, die mit der Unanfechtbarkeit des Erstbescheids eingetretenen Wirkungen der materiellen Bestandskraft auch im Rechtsbehelfsverfahren zu sichern. Die Rechtsbehelfsbehörde soll keine Entscheidung erlassen, mit der sie sich in Widerspruch zu bestandskräftigen Feststellungen setzt. Deshalb, und weil der Steuerpflichtige durch unanfechtbare Feststellungen im Rechtssinn nicht mehr beschwert sein kann, ist die Anfechtung auf den materiell-ändernden Teil des Änderungsbescheids beschränkt. Unter diesen Umständen ist es unverständlich, welche sachliche Entscheidung denn über Besteuerungsgrundlagen und Rechtsfolgen des

1 S.oben FN 11 S.160.

2 S.oben FN 12 S.160.

3 Gemeint ist wohl der Fall, daß neben der Höherfestsetzung auch der ursprüngliche Betrag angegriffen wird.

4 Das verkennt Steinberg, Kompensation S.221, wenn er meint, nur eine unbegründete Klage entspreche dem Gebot der Unanfechtbarkeit, keine widersprechenden Entscheidungen zu erlassen. Die von ihm zur Begründung in FN 2 herangezogene Kommentierung von Tipke in T.-K., a.a.O. A 9 zu § 110 FGO besagt genau das Gegenteil.

Erstbescheid noch getroffen werden soll¹. Dem Zweck der Bestandskraft wird doch wohl am ehesten entsprochen, wenn darartige Klagen durch Prozeßurteil abgewiesen werden. Die Gefahr sich widersprechender Entscheidungen kann dann nicht entstehen.

Diese Ansicht kann sich auch auf die herrschende Meinung in der Zivil- und Verwaltungsprozeßrechtslehre zum gleichgelagerten Problem der sachlichen Rechtskraftwirkung bei neuer Klage wegen desselben Streitgegenstandes berufen². Die Rechtskraft wird hier allgemein als negative Prozeßvoraussetzung angesehen, als ein Prozeßhindernis, das von Amts wegen zu beachten ist, insbesondere auch aus der Überlegung heraus, doppelte Entscheidungen zu vermeiden³. Dem ist allerdings entgegengehalten, dieser Vergleich stimme schon deshalb nicht, weil der Rechtsbehelfsbehörde mit dem Änderungsbescheid ein neuer Streitgegenstand vorliege, die Bestandskraft des nicht identischen ursprünglichen Bescheids könne einer sachlichen Prüfung nicht im Wege stehen⁴.

Streitgegenstand, so haben wir definiert, ist der Antrag des Klägers auf Andersbeurteilung einzelner Besteuerungsgrundlagen und diesen zugeordneten Rechtsfolgen⁵. Soweit der Änderungsbescheid gegenüber dem ursprünglichen Bescheid abweichende Feststellungen trifft, liegt in der Tat ein neuer Streitgegenstand vor, wenn der Steuerpflichtige diese angreift. Gerade diese Fälle stehen aber hier gar nicht zur Diskussion. Wendet sich der Rechts-

1 Auch der BFH ist in seinem Beschluß v.27.9.1972 I B 27/72, BStBl 1973 II S.24 (25) mit keinem Wort auf die Einwendungen eingegangen und hat die Klage ohne weiteres als unbegründet abgewiesen.

2 Vgl. für den Zivilprozeß Wieczorek, a.a.O., § 322 ZPO B II a 1, 2; Thomas-Putzo, a.a.O., § 322 ZPO Anm.4b; Rosenberg-Schwab, § 150 IV; a.A. Grunsky, Grundlagen, § 47 III 2 mit dem nicht sehr überzeugenden Argument, es sei einfacher, zunächst zu prüfen, ob man nicht materiell zum gleichen Ergebnis komme wie das Erstgericht, als zu prüfen, ob die materielle Rechtskraft eingreift. Für den Verwaltungsprozeß Eyermann-Fröhler, a.a.O., Anm.29a zu § 121 VwGO; Redeker-v.Oertzen, a.a.O., Anm.10 zu § 121 VwGO.

3 Vgl. Rosenberg-Schwab, Zivilprozeßrecht, § 150 IV.

4 So Steinberg, Kompensation, S.221.

5 S. oben S.130.

behelfsführer gegen Besteuerungsgrundlagen des Erstbescheids und erstrebt günstigere, diesen Besteuerungsgrundlagen zugeordnete Rechtsfolge, dann wendet er sich ausschließlich gegen bestandskräftige Feststellungen, was zur Unzulässigkeit des Einspruchs führt¹. Sofern der Steuerpflichtige die Rechtsfolgefeststellungen, sprich die Beträge, der Änderung angreift und gegen diese lediglich unrichtige Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen des Erstbescheids einwendet, beurteilt sich die Zulässigkeit des Rechtsbehelfs nach § 213 Abs.1 AO. Nach dieser Vorschrift soll es unzulässig sein, die Besteuerungsgrundlagen isoliert ohne die dazugehörigen Rechtsfolgen anzugreifen².

Zusammenfassend kann dahergesagt werden, daß ein Antrag, soweit er die in § 232 Abs.1 AO festgelegten Beschränkungen überschreitet, als unzulässig abzuweisen ist.

6 A.A. BFH-Urt.v.27.9.1972 I B 27/72, BStBl 1973 II S.24 (25) unter Bezugnahme auf den oben S.76 FN 2 erwähnten Beschluß des Gr.S.

1 S.oben S.162.

2 Vgl. Boettcher, StUW 1962 Sp.1 (13, 14); s.auch oben S.74 f.

§ 5 Ausblick auf die Reform der Abgabenordnung
 (EAO 1969 und 1974)

Nach den Bekundungen der Bundesregierung¹ soll in der 7. Wahlperiode des Deutschen Bundestages die Reform der Abgabenordnung verwirklicht werden. Es ist daher angebracht zu untersuchen, inwieweit eine Neuregelung solcher Vorschriften beabsichtigt wird, die im Zusammenhang mit der in dieser Arbeit behandelten Problematik steht; zu denken ist in erster Linie an § 232 Abs.1 AO und die Änderungsvorschriften, aber auch aus sonstigen Vorschriften und der Grundtendenz der Reform können sich wichtige Aufschlüsse ergeben. Der Entwurf einer Abgabenordnung (EAO 1974) vom 19.3. 1971² ist unverändert in das Gesetzgebungsverfahren des 7. Deutschen Bundestages von der Bundesregierung eingebracht worden, es steht zu erwarten, daß keine wesentlichen Änderungen mehr vorgenommen werden, nachdem der Bundesrat in der 6. Wahlperiode keine grundlegenden sachlichen Einwendungen erhoben hat³. Der EAO 1974 basiert auf dem Bericht eines vom Bundesminister der Finanzen berufenen Arbeitskreises, der die Ergebnisse seiner Arbeit im Jahre 1969 vorgelegt hat⁴.

I. Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte, § 334 Abs.1 EAO 1974
 (§§ 232 Abs.1 AO, 330 Abs.1 EAO 1969)⁵

Die Anfechtbarkeit von Änderungsbescheiden soll nach § 334

-
- 1 Porzner, Die Arbeit an der Steuerreform, FR 1973 S. 55.
 - 2 BT-Drucksache VI/1982.
 - 3 Vgl. Stellungnahme des Bundesrates zum EAO 1974, BT-Drucksache VI/1982, Anlage 2.
 - 4 Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13 (1970), EAO 1969.
 - 5 Die Klammerbezeichnungen hinter den jeweiligen Paragraphenbezeichnungen verweisen auf vergleichbare Vorschriften des geltenden Rechts und des EAO 1969.

Abs.1 EAO 1974 auch weiterhin auf die Reichweite der Änderung beschränkt sein. Sachliche Neuerungen sind, wie bereits aus dem Wortlaut ersichtlich, nicht vorgesehen. Vielmehr soll eine seit Jahrzehnten geltende Regelung beibehalten werden, wie es in der Begründung¹ heißt. Gemeint ist damit wohl die Regelung in der Auslegung, wie sie von der h.M.² verstanden wird. Das bedarf zumindest der Klarstellung, ein Hinweis in der Begründung auf die beabsichtigte Kompensationsmöglichkeit von Rechtsfehlern anlässlich einer Änderung (§ 158 EAO 1974) genügt nicht, weil daraus nur die Einwendungsbefugnis des Rechtsbehelfsführers auf korrigierte Fehler erklärbar ist, nicht aber eine unbeschränkte. Die Reform wird also, was § 232 Abs.1 AO betrifft, keine neuen Gesichtspunkte bringen, sondern alle diejenigen Fragen offen lassen, deren Lösungen im Rahmen dieser Arbeit versucht worden sind. Etwas anderes könnte nur gelten, wenn die beabsichtigten Vorschriften über die Änderung von Steuerbescheiden hinsichtlich der Bestandskraftdurchbrechungen Abweichungen gegenüber dem bisherigen Recht enthielten, weil § 232 Abs.1 AO aufs engste mit dem Umfang der Änderung verknüpft ist³.

II. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, §§ 153, 154, 156 EAO 1974 (II 94, 222, 218 Abs.4 AO, 4 Abs.2 Ziff.3 StAnpG; 176, 178, 180 EAO 1969)

Die Möglichkeiten der Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten werden in zwei Regelungsgruppen behandelt. Die §§ 132-135 EAO 1974 treffen Bestimmungen, die für alle Steuerverwaltungsakte gelten, während die §§ 153-158 EAO 1974 eine eigenständige Regelung für Steuerbescheide enthalten. Die §§ 132 ff EAO 1974 haben nur sehr beschränkte Bedeutung, insbesondere § 134 Abs.1 und

1 BT Drucksache VI/1982 S.189 zu § 334.

2 S.oben S.25 ff, 30 ff.

3 S.oben S.82 ff.

1 EAO 1974 muß als Auffangvorschrift verstanden werden¹.

Die Bestandskraft von Steuerbescheiden wird ganz allgemein durch die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 145 Abs.1 EAO 1974) unterlaufen, da diese Bescheide "jederzeit" aufgehoben oder geändert werden können (§ 145 Abs.2 EAO 1974). Für die endgültigen Bescheide sieht § 153 EAO 1974 eine dem § 94 AO vergleichbare Regelung mit gewissen Zusätzen vor. Im Rahmen des § 153 EAO 1974 findet auch weiterhin keine Gesamtüberprüfung statt, sondern eine Änderung ist nur insoweit möglich, als die Zustimmung reicht (Nr.2a), eine sachlich unzuständige Behörde tätig geworden ist (Nr.2b) oder der Bescheid durch unlautere Mittel erwirkt worden ist (Nr.2c).

Die Bestimmung des § 154 EAO 1974 über die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen und Beweismittel tritt an die Stelle des § 222 AO. Eine Änderung findet nur insoweit statt, als die neuen Tatsachen und Beweismittel reichen. Eine Gesamtaufrollung des Steuerfalles ist also ausgeschlossen. Gegenüber der hier vertretenen Auffassung² ist dies zwar keine Neuerung, aber im Hinblick auf die abweichende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes³ eine begrüßenswerte Klarstellung⁴.

§ 156 EAO 1974 faßt zusammengehörige, aber bislang getrennt plazierte Änderungstatbestände zusammen. § 156 Nr.1 EAO 1974 tritt an die Stelle der §§ 218 Abs.4, 212b Abs.3 AO und ordnet die Anpassung des Folgebescheids an den Basisbescheid an, während § 156 Nr.2 EAO 1974 die Fälle der rückwirkenden Tatbestandswandlung regelt, die gewisse Ähnlichkeiten mit den Folgeänderungen haben⁵. Berücksichtigt werden darf aber jeweils nur die Änderung des Grundlagenbescheids bzw. des Sachverhalts⁶.

1 Tipke, Zur Reform der Reichsabgabenordnung, FR 1971 S.69 (72).

2 S.oben S.93 ff (97).

3 S.oben S.94 FN 1.

4 Tuckenbrodt, Die Berichtigung/der AO-Reform, BB 1971 S.615.
in

5 S.oben S.89.

6 Tipke, Fr 1971 S.69 (71).

III. Die Regelung der widerstreitenden Steuerfestsetzungen

§ 155 EAO 1974 (§ 78 Abs.2 AO; § 179 EAO 1969)

Nachdem sich der Arbeitskreis in seinem Bericht nur zu einer begrenzten Regelung der widerstreitenden Steuerfestsetzungen durchgerungen hat¹, im übrigen aber einer Billigkeitslösung den Vorzug gibt², hat der Regierungsentwurf den Versuch einer umfassenden Lösung unternommen. Das Ergebnis lautet, auf einen einfachen Nenner gebracht: Der fehlerhafte Steuerbescheid ist aufzuheben oder zu ändern. Dagegen wäre nichts einzuwenden, wenn der Zeitpunkt von Änderung und Neuverbescheidung zusammenfielen. Nach dem Entwurf wird jedoch der fehlerhafte Steuerbescheid erst geändert, nachdem zwei sich widersprechende (unanfechtbare) Entscheidungen ergangen sind. Damit werden die Wirkungen bestandskräftiger Feststellungen verkannt, die ein Hindernis für die Erhebung solcher Steuern bilden, die nur auf Grund entgegenstehender Feststellungen ergehen können³. § 155 EAO 1974 legalisiert den mit rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht zu vereinbarenden Widerspruch zwischen zwei Hoheitsakten und ist nur auf Beseitigung der Doppelbesteuerung angelegt; eine Lösung, die bereits oben⁴ abgelehnt worden ist. Die neuerliche Beurteilung darf erst erfolgen, wenn die Bestandskraft der ersten Steuerfestsetzung beseitigt worden ist⁵. Dieses eindeutige Ergebnis stößt allerdings auf praktische Schwierigkeiten, da die einzelnen Stellen der Finanzämter meist in Unkenntnis der bereits erfolgten Veranlagung ihre Steuer festsetzen. Die mangelhafte Koordinierung zwischen den einzelnen Abteilungen vermag aber nicht rechtsstaatliche Bedenken zu umgehen⁶,

1 Nach § 179 Abs.1 EAO 1969 kann die Besteuerung eines Sachverhalts nachgeholt werden, der in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, er werde bei einer anderen Festsetzung verbeschieden, nach Abs.2 können aus einem Sachverhalt noch steuerliche Konsequenzen gezogen werden, wenn die vormalige Verbescheidung zugunsten des Steuerpflichtigen zurückgenommen oder berichtigt worden ist.

2 Vgl. Begründung zu § 179 EAO, Schriftenreihe des BdF, Bd.13, S.340.

3 S.oben S.138.

4 S.S.137.

zumal die Verwaltung dem Steuerpflichtigen en bloc gegenübertritt. Zur Voraussetzung eines Steueranspruchs gehört daher auch die von Amts wegen durchzuführende Prüfung, inwieweit der zu verbescheidende Sachverhalt bereits Gegenstand einer inhaltlich widersprechenden Beurteilung war. Anhaltspunkte werden sich in aller Regel aus den Angaben des Steuerpflichtigen ergeben. Kommt die Einkommensteuerstelle im Beispiel IV¹ zu einer gegenüber der Schenkungssteuerstelle abweichenden Rechtsansicht, so kann diese Meinungsverschiedenheit nur mittels eines internen Erkenntnisvorgangs beseitigt werden, mit dem Ergebnis, daß es entweder bei der ersten Festsetzung bleibt oder diese unter gleichzeitiger Neuverbescheidung der richtigen Steuer aufgehoben oder geändert wird. Nur bei Beachtung dieser Umstände kann einem Änderungstatbestand für die Fälle der wiederstreitenden Steuerfestsetzungen zugestimmt werden.

IV. Berichtigung von Rechtsfehlern, § 158 EAO 1974 (§ 181 EAO 1969)

§ 158 EAO 1974 eröffnet den Finanzämtern die Möglichkeit, bei Änderung einer Steuerfestsetzung Rechtsfehler, die nicht Anlaß für die Änderung sind, im Rahmen dieser Änderung insoweit zu berücksichtigen, als dadurch der Berichtigungsrahmen überschritten wird. Innerhalb dieses Rahmens sind Rechtsfehler zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen zu saldieren. Dies sei, so die Begründung², "die logische Konsequenz aus dem Grundsatz, daß die Bestandskraft eines Steuerbescheids nicht auch die Gründe des bescheids erfaßt". Die Bestimmung knüpft damit an eine Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes³ an, nach der die im Rahmen des § 232

5 Hensel, Steuerrecht, S.138.

6 Jahn, StW 1930, Teil I Sp.205 (215).

1 S.oben S.65.

2 BT-Drucksache VI/1982 S.156.

3 Urt.v.16.12.1964 I 200/64, HFR 1965 S.286, Urt.v.19.11.1965 VI 188/64 U.

Abs.1 AO bedeutsamen Umstände bereits im Änderungsbescheid selbst zu berücksichtigen sind¹. Dieser Ansicht ist auch die Literatur überwiegend gefolgt². Nach der hier vertretenen Auffassung über den Umfang der Bestandskraft von Steuerbescheiden³ muß die Vorschrift des § 158 EAO 1974 eindeutig abgelehnt werden, weil, soweit kein Änderungstatbestand zutrifft, die übrigen Feststellungen bestandskräftig werden und § 158 EAO 1974 kein Änderungstatbestand im eigentlichen Sinne ist, sondern innerhalb betragsmäßiger Grenzen die Berichtigung nicht berichtigungsfähiger Rechtsfehler zuläßt, somit zu einer teilweisen Wiederaufrollung führt.

1 A.A. RFH-Urt.v.22.1.1936 VI A 949/33, RStBl 1936 S.163.

2 Raatz, DB 1962 Beil.Nr.7, S.1 (6); Reiter, DStZ (A) 1964 S.17 (21); Winter, StBp 1964 S.91; Woerner, Zurücknahme, S.111; Kruse in T.-K., a.a.O., A 2 zu § 42 FGO; Riewald in B.-R.-K., a.a.O., Anm.4 (4) zu § 92 AO; a.A. Delhey, DStZ (A) 1943 S.154.

3 S.oben S.63 ff.

C: Zusammenfassung der Ergebnisse

- 1) Nach den abgabenrechtlichen Bestimmungen können Steuerbescheide zurückgenommen, geändert, ersetzt und berichtigt werden. Aus materieller Sicht bedeutsam ist nur die Unterscheidung von Vollkorrektur (Zurücknahme) und Teilkorrektur (Änderung, Ersetzung, Berichtigung), die übrigen Begriffe sind deckungsgleich.
- 2) Mit Erlaß des Änderungsbescheids entfällt die Regelungsfunktion des Erstbescheids, da dieser die gesamte Festsetzung verlautbart. War der ursprüngliche Bescheid bereits unanfechtbar, erfolgt eine Neuverbescheidung durch den Änderungsbescheid nur insoweit, als die Änderung materiell reicht. Der verbleibende Regelungsinhalt des Erstbescheids wird in Form der wiederholenden Verfügung im nachfolgenden Bescheid übernommen.
- 3) Ein unanfechtbarer Steuerbescheid hat eine dem gerichtlichen Urteil ähnliche Befriedungsfunktion. Wegen der unter genau fixierten Voraussetzungen bestehenden Änderungsbefugnis durch die Finanzbehörde wird der Steuerbescheid aber nicht materiell rechtskräftig, sondern nur materiell bestandskräftig.
- 4) Ziel der materiellen Bestandskraft ist die Verhinderung zweier sich widersprechender Entscheidungen. Dieses kann sinnvoll nur erreicht werden, wenn neben der schließlichen Rechtsfolgefeststellung, dem festgesetzten Steuerbetrag, auch die das Erkenntnis konstituierenden Bestandteile an der Bestandskraft teilnehmen, weil zwischen beiden eine untrennbare Sinnbeziehung besteht.
- 5) Ein Steuerbescheid kann nicht in Teilentscheidungen "der Höhe nach" oder "dem Grunde nach" zerlegt werden, wohl aber in Einzelfeststellungen, die jeweils eine Grundlagen- und eine (zugeordnete) Rechtsfolgeentscheidung umfassen. Dabei handelt es

sich um bestandskräftige Feststellungen, die in ihrer Gesamtheit auch im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Änderungsbescheid keiner abweichenden Beurteilung zugänglich sind und somit die Einwendungsbefugnis des Rechtsbehelfsführers limitieren, wie §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO bestätigen.

- 6) Inwieweit bestandskräftige Feststellungen nach der Änderung verbleiben, ergibt sich aus den jeweiligen Änderungsvorschriften selbst, die jedoch sämtlich nur die Änderung bestimmter Punkte gestatten.
- 7) Die Möglichkeit, Steuerbescheide im finanzgerichtlichen Verfahren auch teilweise anzufechten, verwehrt dem Steuerpflichtigen, sich auf die verfassungsrechtliche Garantie des effektiven Rechtsschutzes zu berufen, wenn er daran gehindert wird, gegen den Änderungsbescheid Einwendungen vorzutragen, die er gegen den Erstbescheid hätte geltend machen können.
- 8) Adäquater Rechtsbehelf bei einer zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgten Änderung ist die Verpflichtungsklage, wenn weitergehende Herabsetzung begehrt wird. §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO sind nur im Anfechtungsverfahren anwendbar und hindern daher die Rechtsverfolgung nicht.
- 9) Ein unter Mißachtung der sich aus §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO ergebenden Beschränkungen gestellter Antrag des Rechtsbehelfsführers ist als unzulässig abzuweisen.

L e b è n s l a u f

Am 8.September 1947 wurde ich, Bernd Unterberger, als Sohn des Steuerbevollmächtigten Kuno Unterberger und dessen Ehefrau Hildegard, geb.Albrecht, in Biedenkopf geboren.

Nach meiner Einschulung im Jahre 1954 in Biedenkopf war ich seit 1958 Schüler der Biedenkopfer "Lahntalschule", an der ich am 2.November 1966 die Reifeprüfung ablegte.

Mein Studium der Rechtswissenschaft begann ich im Wintersemester 1966 an der Justus-Liebig-Universität in Gießen. Nach zwei Semestern wechselte ich an die Ludwig-Maximilians-Universität in München, wo ich am 21.Dezember 1970 die 1.Juristische Staatsprüfung ablegte.

Seit dem Februar des Jahres 1971 stehe ich im Bezirk des Oberlandesgerichts München als Rechtsreferendar in Ausbildung. Seit dem Sommersemester 1972 habe ich gleichzeitig das Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Ludwig-Maximilians-Universität in München aufgenommen. Meinen Vorbereitungsdienst leiste ich zur Zeit am Landratsamt Dachau ab.



